

INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL SUPERIOR DA FORÇA AÉREA

2006/2007



TII

DOCUMENTO DE TRABALHO

O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO ELABORADO DURANTE A FREQUÊNCIA DO CURSO NO IESM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOUTRINA OFICIAL DA FORÇA AÉREA PORTUGUESA.

**A AUDITORIA FINANCEIRA NO ÂMBITO DO
SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO**

José Manuel Simões de Matos
Cap/Adm.Aer



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**A AUDITORIA FINANCEIRA NO ÂMBITO DO
SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO**

Cap/Adm.Aer. José Manuel Simões de Matos

Trabalho de Investigação Individual do CPOS/FA

Lisboa 2007



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**A AUDITORIA FINANCEIRA NO ÂMBITO DO
SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO**

Cap/Adm.Aer. José Manuel Simões de Matos

Trabalho de Investigação Individual do CPOS/FA

Orientador: Tenente-Coronel Guedes Jorge

Lisboa 2007

Agradecimentos

Agradecer torna-se sempre uma tarefa complicada.

Existe quase sempre o receio do possível esquecimento de alguém a quem deveríamos ter agradecido e não o fizemos, e existe ainda a situação incómoda de tudo agradecer, excepto aquela ajuda ou gesto a que não demos importância e merecia relevo e consideração.

Ciente desta realidade, deixo registados apenas os agradecimentos às pessoas que me estão mais próximas:

À minha mulher, Cecília, pelo incentivo que dela recebi, sempre que precisei.

À minha filha, Matilde, para que quando se lembrar do tempo que não lhe dediquei, veja que não foi em vão.

Índice

Introdução.....	1
1. O SIG e o POCP na Força Aérea.....	4
a. Antecedentes.....	4
b. Alterações decorrentes do POCP e da integração no RAFE.....	6
2. A actividade de auditoria.....	9
a. O planeamento em auditoria.....	10
b. A execução em auditoria.....	11
c. A avaliação e elaboração do relatório em auditoria.....	13
d. O acompanhamento e controlo das medidas correctivas.....	14
3. O controlo interno.....	15
a. Princípios básicos do controlo interno.....	17
b. Procedimentos de controlo interno.....	18
4. A auditoria na gestão pública	20
a. Auditoria financeira.....	23
(1) A análise às contas e à situação financeira.....	23
(2) A análise da legalidade e regularidade.....	26
b. A auditoria operacional ou de resultados.....	26
Conclusão.....	29
Bibliografia.....	34
Anexo I – Quadro teórico de referência	39
Anexo II – Sistema contabilístico e prestação de contas de gerência	42
Anexo III – Sistema contabilístico e prestação de contas com o POCP.....	44
Anexo IV – Normas INTOSAI.....	47

Índice de figuras

Figura I - A credibilidade da prova em auditoria.....	13
Figura II - Sistema nacional de controlo das finanças públicas.....	16
Figura III – Fases de realização da despesa.....	19
Figura IV - Procedimentos de controlo interno às principais contas do balanço.....	20
Figura V - Principais tipos de auditoria de desempenho por País (1996).....	21
Figura VI - Triângulo do controlo da gestão.....	27

Resumo

A evolução económica verificada ao nível do mercado comunitário e a exigência cada vez maior de uma informação financeira credível e normalizada, levou à definição de novos conceitos e critérios contabilísticos que provocaram, em quase todos os países, processos de actualização dos seus sistemas de contabilidade.

Portugal, acompanhando essa mudança, transpôs para o âmbito nacional a nova realidade contabilística, através do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em resposta à exigência cada vez maior de uma informação pública que satisfaça os seus utilizadores, nos aspectos orçamental, patrimonial e analítico.

Os órgãos de gestão passam a dispor de uma ferramenta de análise que lhes permite traduzir os dados em medidas concretas de correcção da eficiência, eficácia e economia da actividade desenvolvida.

No caso concreto da Força Aérea Portuguesa (FAP), concretizou-se, em 2006, a sua adesão ao POCP, através do Sistema Integrado de Gestão (SIG).

O presente estudo pretende analisar os principais factores de mudança ocorridos, apresentando-se as adaptações julgadas convenientes para que a auditoria continue a desenvolver um trabalho igualmente válido e importante para a organização.

A metodologia seguida consistiu numa actividade exploratória de natureza bibliográfica, que viria a servir de suporte à construção de um modelo que, composto por conceitos e hipóteses articuladas, formou um quadro de análise que se julga coerente e unificado.

Através da análise do sistema de controlo interno e da identificação dos tipos de auditoria que mais se lhe adequam, foi possível fazer o ponto de situação relativamente à actividade desenvolvida e, assim, contribuir para a melhoria da gestão na Força Aérea.

Abstract

The economic evolution of the European community market and the growing demand for credible normalised financial information has led to the definition of new concepts and accountancy criteria. These, in turn, have brought about updating processes of accountancy systems in almost every country.

Accompanying this change, Portugal adopted the new accountancy reality through the Official Plan of Public Accountancy (POCP), thus satisfying the growing demand for public information that will meet the needs of its users in budgetary, patrimonial and analytical terms.

This way, the managing organisms will have an analysis tool that allows them to convert the data into specific measures to correct the efficiency, effectiveness and economy of tasks.

In the case of the Portuguese Air Force (FAP), it joined POCP in 2006 through an Integrated Management System (SIG).

The present study intends to analyse the main factors of change that have occurred, and to present the necessary adaptations so that the audit may continue to develop an equally worthy and important work for the organisation.

The chosen methodology consisted in an exploratory activity of bibliographic nature. This would later serve as a basis to the construction of a model composed of articulated concepts and hypotheses, which formed a ground of analysis that is believed to be coherent and unified.

Through the analysis of the internal system of control and through the identification of the kinds of audits that are most adequate, it was possible to sum up the situation regarding the activity carried out and thus contribute to an improvement in the management of the Air Force.

Palavras-chave

Sistema Integrado de Gestão, Plano Oficial de Contabilidade Pública, Controlo Interno, Auditoria, Auditoria Financeira, Auditoria Operacional ou de Resultados, Economia, Eficiência e Eficácia.

Lista de abreviaturas

AP	– Administração Pública
CLAFA	– Comando Logístico e Administrativo da Força Aérea
CNCAP	– Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
DL	– Decreto Lei
DR	– Diário da República
FAP	– Força Aérea Portuguesa
IAF	– Inspeção de Administração Financeira
IESM	– Instituto de Estudos Superiores Militares
IGFA	– Inspeção Geral da Força Aérea
LBCP	– Lei de Bases da Contabilidade Pública
MAPTC	– Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas
MEDN	– Ministro de Estado e da Defesa Nacional
MGEN	– Major General
OCDE	– Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	– Orçamento de Estado
POCP	– Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE	– Regime de Administração Financeira do Estado
RCLAFA	– Regulamento do CLAFA
RFA	– Regulamento da Força Aérea
SIG	– Sistema Integrado de Gestão
TC	– Tribunal de Contas

Introdução

O estudo insere-se no domínio da Contabilidade Pública, centrando-se fundamentalmente na temática do controlo interno e dos procedimentos de auditoria que lhe estão associados.

Com a implementação na Força Aérea Portuguesa (FAP), em Janeiro de 2006, do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), através do Sistema Integrado de Gestão (SIG), vão ocorrer algumas alterações que importa compreender.

A escolha do tema “A Auditoria Financeira no âmbito do SIG”, justifica-se pela pretensão de que, mais do que apresentar soluções, se pudesse contribuir para a análise, discussão e clarificação de conceitos que permitam identificar caminhos e linhas de acção para a evolução da auditoria na FAP.

• Justificação do estudo

A temática associada ao controlo interno, que tem hoje em dia larga difusão de trabalhos realizados, carece de um estudo que, pela sua actualidade e pertinência, permita compreender as implicações da adopção do SIG e do POCP, na FAP, ao nível da auditoria.

Os trabalhos existentes¹ focam a sua atenção na reorganização dos órgãos de inspecção, descurando a análise dos procedimentos de auditoria a implementar.

Este estudo pretende assim contribuir para a revisão dos procedimentos de auditoria na FAP, constituindo-se como uma ferramenta para futuros grupos de trabalho nesta área.

• Objecto de estudo e sua delimitação

No plano conceptual, abordou-se a problemática do controlo interno, estudando-se sumariamente o percurso de uma auditoria.

Ao estudar intensivamente, uma única organização - a FAP - restringiu-se o campo de observação e de actuação, à Inspeção Geral da Força Aérea (IGFA) e à Inspeção de Administração Financeira (IAF).

Todas as questões associadas foram retratadas fundamentalmente para se alcançar um quadro teórico de referência que possa ser útil, tanto à IGFA como à IAF, para ultrapassar deficiências neste domínio.

As concepções teóricas estendem-se a todos os organismos que, executando auditorias, disponham de demonstrações financeiras no âmbito do POCP.

¹ São citados na bibliografia complementar os trabalhos de pesquisa relacionados com a temática do presente estudo.

As conclusões e propostas apresentadas, dada a sua natureza específica, restringem a sua aplicação à FAP servindo os interesses dos seus órgãos de inspecção.

- **Definição dos objectivos da investigação**

Pretende-se inicialmente compreender o fundamento da necessidade da adesão ao Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) e da implementação do SIG e do POCP, procedendo-se no actual contexto de mudança a uma reflexão, nomeadamente no papel que a auditoria pode e deve desempenhar na melhoria da gestão na FAP.

Pretende-se igualmente explorar os procedimentos de auditoria considerados imprescindíveis para a compreensão das alterações que são necessárias realizar ao nível do controlo interno, tendo em vista o seu aperfeiçoamento e melhoria da sua utilidade.

- **Metodologia**

A abordagem ao objecto de estudo, a auditoria na Força Aérea, será efectuada através da questão central: A implementação do SIG e do POCP na FAP implica alterações ao nível da auditoria?

Este mesmo estudo traduziu-se numa actividade exploratória de natureza bibliográfica baseada essencialmente na recolha, selecção e organização de leituras de livros, documentos, revistas e relatórios do Tribunal de Contas (TC).

Das várias problemáticas esboçadas, definiu-se aquela que viria a servir de suporte à construção do modelo, que composto por um quadro teórico de referência², conceitos e hipóteses articuladas, formou então um quadro de análise que se julga coerente e unificado.

Procurou-se resposta para as seguintes questões derivadas:

- Que mudanças ocorreram com a implementação do SIG e do POCP na FAP?
- Como se desenvolve uma auditoria?
- Que procedimentos de controlo interno são examinados numa auditoria?
- Que auditoria se adequa à Força Aérea?

Face às questões levantadas, admitiram-se as seguintes hipóteses:

- ✓ O RCLAF 25-1 (A), que estabelece os procedimentos de auditoria a realizar aos órgãos que praticam a gestão dos recursos financeiros, carece de actualização;
- ✓ A actual conjuntura não implica mudanças na acção do auditor;
- ✓ O controlo interno existente necessita de ser ajustado à nova realidade;

² Sistema conceptual em que se precisam os conceitos, definições e informações. Para uma melhor compreensão do objecto de estudo remete-se a sua explicação para o Anexo I.

✓ Os actuais órgãos de auditoria - IGFA e IAF - continuam a fazer sentido.

Através da recolha de dados documentais, foi possível obter um maior e melhor conhecimento dos procedimentos utilizados numa auditoria.

Dos conceitos relevantes para a compreensão do objecto de estudo destacam-se:

“Auditoria” – Exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.

“Controlo Interno” – Qualquer acção empreendida pela gestão para aperfeiçoar e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da organização.

Através de algumas conferências e da análise documental, captaram-se as ideias dos intervenientes sobre o tema em questão, comparando-as com os resultados esperados.

A partir da análise das informações recolhidas, formularam-se diversas conclusões.

• **Organização do Estudo**

O trabalho está organizado em quatro capítulos.

No primeiro capítulo, sob o título «O SIG e o POCP na Força Aérea» procura-se compreender os fundamentos que estão na base da implementação do SIG e adopção de um modelo único ou regime contabilístico para todo o universo da Administração Pública.

Salientam-se as principais mudanças que ocorrem na FAP com o SIG e o POCP e as consequentes implicações ao nível da auditoria.

No segundo capítulo, intitulado «A actividade de auditoria», salientou-se a importância da adopção de princípios e normas internacionalmente aceites na realização das diferentes fases de uma auditoria (planeamento, execução, avaliação e elaboração do relatório), realçando-se a importância do trabalho do auditor nestas mesmas fases.

No terceiro capítulo, com o título de «O controlo interno», enquadraram-se a actividade de inspecção da FAP, tecendo-se considerações sobre a obrigatoriedade da existência de um sistema de controlo interno adequado à nova realidade.

No quarto capítulo, intitulado «A auditoria na gestão pública», descrevem-se os conceitos de auditoria financeira e de auditoria operacional ou de resultados, salientando-se a sua aplicabilidade na FAP.

1. O SIG e o POCP na Força Aérea

a. Antecedentes

A Lei de Bases da Contabilidade Pública (LBCP), Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, consagra um novo regime de administração financeira do Estado que preconiza, para os serviços e organismos da Administração Pública, uma autonomia mais alargada e um novo sistema de contabilização, de gestão e de controlo.

Desse diploma, realça-se a criação de dois regimes financeiros distintos: o de autonomia administrativa e o de autonomia administrativa e financeira.

Na autonomia administrativa, enquadram-se os serviços e organismos da Administração Central que dispõem de créditos inscritos no Orçamento de Estado (OE), sendo os seus dirigentes competentes para praticarem actos necessários à autorização de despesas e seu pagamento, no âmbito da gestão corrente.

Na autonomia administrativa e financeira, encontram-se os serviços e organismos da Administração Central, que justifiquem a necessidade da sua integração neste regime e, cumulativamente, as suas receitas próprias atinjam um mínimo de dois terços das despesas totais.

Pires Caiado refere que relativamente à contabilidade dos Serviços com autonomia administrativa, “*o sistema de contabilidade é unigráfico, isto é, só são considerados os recebimentos e os pagamentos*” (Caiado, 1997: 32-34).

Ainda sobre a mesma matéria, mas agora em relação aos Serviços dotados de autonomia administrativa e financeira, refere o mesmo autor que “*o sistema de contabilidade é digráfico, baseado no POC ou nalgum plano específico de contas*”.

Com a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro³, de enquadramento do Orçamento do Estado, desenvolvem-se princípios de gestão orçamental através da reformulação do sistema de execução orçamental e do reforço da responsabilidade por essa execução.

A Força Aérea passa nesta altura, a estar integrada na Administração do Estado, através do Ministério da Defesa Nacional, e a ter que cumprir as leis e

³ Republicada pela Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto (terceira alteração à Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro)

normas da Contabilidade Pública no que concerne à administração de recursos financeiros por força do art. 1º da Lei nº 111/91 de 29 Agosto⁴.

A legislação complementar necessária à execução da LBCP, designadamente quanto ao regime financeiro, quer dos serviços e organismos com autonomia administrativa, quer das entidades com autonomia administrativa e financeira, surgiria com a promulgação do Decreto Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

A convicção generalizada de que é necessária a criação de um novo sistema de contabilidade pública leva a que, em 1995, seja nomeada pelo Governo uma “*Estrutura de Missão*”⁵, com o objectivo de proceder à elaboração do que é hoje o POCP.

Barbosa da Silva, referindo-se à necessidade de alterar o sistema de contabilidade pública, expõe como é que este deve ser pensado:

“Um instrumento indispensável ao planeamento económico (política fiscal, despesas públicas, défice orçamental e suas formas de financiamento)”;

“Ajuda aos Directores Gerais na implementação e controlo do orçamento”;

“Como medida de avaliação do desempenho (fixação de futuros padrões ou standards) através da auditoria (interna e externa), a fim de ser possível a determinação das responsabilidades”.

O mesmo autor acrescenta ainda que, “*o fim último da contabilidade pública é proporcionar de uma forma oportuna a informação financeira que é requerida pelos governantes para ajudá-los nas decisões a tomar ou a prosseguir*”(Silva, 1995:19-20).

Pretende-se que os organismos públicos adoptem um sistema de contas capaz de reforçar a clareza e a transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado e, simultaneamente, de facilitar o controlo da legalidade, economia, eficiência e eficácia das operações financeiras.

Passa a existir um modelo único ou regime contabilístico para todo o universo da Administração Pública, sendo este aplicável a todos os serviços e organismos autónomos, incluindo os do regime geral.

O objectivo é “*dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma administração financeira moderna, inserida na nova realidade do euro e da União Económica e Monetária que exige a disponibilidade*

4 Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (LOBOFA).

5 Resolução nº 23/95, publicada no Diário da República, II Série, de 12/6/95

*de informação financeira em condições de acrescida transparência e compatibilidade face aos restantes Estados da União Europeia.”*⁶

O despacho nº 18 885 (2ª Série), de 26 de Agosto de 2002, do Ministro de Estado e da Defesa Nacional (MEDN), é elaborado precisamente no sentido de “*dotar todo o Ministério de um sistema de informação com incidência financeira constituindo uma plataforma comum que imponha procedimentos normalizados*”.

Determina ainda, o mesmo despacho, a concretização da adesão plena ao RAFE e a centralização da prestação de contas externa ao nível dos responsáveis máximos dos Ramos das Forças Armadas.

Neste contexto surge na Força Aérea, em Janeiro de 2006, o SIG e o POCP.

O MGEN Luís Sequeira ao abordar a reforma das Forças Armadas defende um novo modelo de gestão de informação que permitisse passar da lógica de sistema de informação dos Ramos para um sistema em rede, integrado.

Este novo modelo deveria permitir “*estabelecer um quadro de indicadores para controlo da gestão, correspondente a cada um dos níveis de decisão*”.

Refere ainda o mesmo autor, a importância que teria, para as Forças Armadas, a implementação de um sistema financeiro que para além da execução do orçamento, contemplasse o planeamento e o controlo. Isso, segundo o próprio, só seria possível “*com a introdução de um plano de contas, preferencialmente o POCP*” (Sequeira, 2003:307-310).

O chefe do projecto SIG para a Força Aérea, MGEN Alves de Melo, salienta⁷ a propósito do SIG que “*o seu principal objectivo decorre da redução de custos, normalização dos processos, maior integração, melhor informação através dos indicadores de gestão e consequentemente uma melhor ferramenta no apoio à tomada de decisão*”.

b. Alterações decorrentes do POCP e da integração no RAFE

A implementação do novo sistema de informação contabilística, o POCP, e a integração plena no RAFE provocou profundas alterações no modo como a FA estava organizada e alterou alguns dos procedimentos até então instituídos.

⁶ Primeiro parágrafo do preâmbulo do D.L. n.º 562/99, de 21 de Dezembro.

⁷ Em conferência realizada no Instituto de Estudos Superiores Militares, no dia 15 de Fevereiro de 2007.

O MGEN Antunes Moreira refere a propósito do POCP e da integração no RAFE, que a Força Aérea passa a dispor de três contabilidades:

"Um sistema de contabilidade orçamental (classificando as operações de acordo com a sua classificação económica das despesas e receitas)";

"Um sistema de contabilidade financeira ou patrimonial (classificando os documentos de acordo com um plano de contas patrimonial)";

"Um sistema de contabilidade analítica (com um plano de contas facultativo)" (Moreira, 2007: 229).

O registo unigráfico, também conhecido por *"registo de partida simples"*, onde cada facto patrimonial é registado, ora a débito ora a crédito de uma conta, de acordo com as respectivas rubricas orçamentais, é substituído pela digrafia onde são movimentadas pelo menos duas contas: uma que é debitada e outra que é creditada pelo mesmo valor. Se a operação for complexa, então o total das importâncias inscritas a débito de uma ou mais contas é igual ao total das importâncias inscritas a crédito de uma ou várias contas.

Estrutura-se uma nova óptica de caixa, onde o registo das operações contabilísticas assenta numa lógica de compromissos, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros.

A informação financeira, até à implementação do POCP, era reduzida, e traduzia-se essencialmente na análise dos mapas de execução orçamental, receita e despesa, e do mapa de fluxos de caixa.

Os documentos de prestação de contas que constam do anexo II, e que constituem até à implementação do POCP, o suporte de informação demonstrativa dos actos praticados durante o período de gerência a que respeitam, são substituídos pelos documentos definidos nas Instruções n.º 1/2004, 2ª Secção, do TC.

Com esta alteração de documentação, passa-se a dar mais importância ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, já que estes documentos, tal como os mapas de execução orçamental constituem um só conjunto de informação necessário no seu todo para o alcance dos objectivos propostos pelo POCP: transparência, economia, eficiência e eficácia.

O POCP introduz também como novidade a obrigatoriedade da adopção de princípios contabilísticos⁸ e critérios de valorimetria⁹; uma contabilidade patrimonial e analítica; fases¹⁰ distintas na realização da despesa, contabilisticamente relevantes; e um plano de contas dividido em dez classes, cuja articulação e explicação se remete para o anexo III.

Os órgãos de inspecção e auditoria passam a ter ao seu dispor um sistema de informação contabilístico e financeiro que permite além da análise às contas e situação financeira, medir e analisar a eficiência, eficácia e economia das despesas públicas, bem como reforçar a transparência da sua aplicação.

O MGEN Antunes Moreira reforça esta ideia referindo que a Força Aérea passa a dispor *“de uma ferramenta indispensável ao apoio da gestão que permite avaliar a situação patrimonial de cada Unidade, a consolidação das contas na óptica da contabilidade nacional, o reforço da clareza e transparência da administração de dinheiros públicos e a consequente avaliação da economia, eficiência e eficácia da sua aplicação”* (Moreira, 2007: 244).

No que à informação financeira no âmbito da Contabilidade Pública diz respeito, o objectivo tradicional era unicamente o de prestação de contas e o controlo da legalidade.

O controlo financeiro, consistia em verificar a documentação que compunha a conta de gerência, procedendo à análise das contas de Receitas Próprias, Fundos do Tesouro, e Valores Movimentados, conforme consta do anexo II.

Com o RAFE, passam a ter importância os aspectos relacionados com a imagem verdadeira e apropriada da entidade e a disponibilização de informação sobre a sua situação financeira e os seus resultados.

O MGEN Antunes Moreira destaca ainda como principais alterações decorrentes da implementação do POCP *“a prestação de contas única, com perda de autonomia administrativa pelas Unidades/Órgãos; redução do ciclo orçamental, face à data limite de 31 de Outubro para assumir compromissos; criação de um novo órgão centralizador de prestação de contas; e um novo papel a atribuir aos órgãos de inspecção e auditoria”* (Moreira, 2007: 236).

⁸ Os princípios contabilísticos a que se tem que obedecer passam a ser: Entidade Contabilística, Continuidade, Consistência, Especialização, Custo Histórico, Prudência, e Materialidade.

⁹ Os critérios de valorimetria são efectuados às seguintes contas do Balanço: Imobilizações, Existências, Dívidas de e a Terceiros, Disponibilidades.

¹⁰ As fases da despesa relevantes contabilisticamente são: o cabimento prévio, compromisso; processamento; liquidação e pagamento.

É este o momento de partida para uma nova forma de apresentação de informação que, para além da mera informação financeira, legal e controlada, seja ao mesmo tempo útil para a tomada de decisões, e que consequentemente levará à reformulação dos procedimentos de auditoria até então existentes.

Face às alterações ocorridas, e anteriormente mencionadas, valida-se a hipótese de que o RCLAFA 25-1 (A), que estabelece os procedimentos de auditoria a realizar aos órgãos que praticam a gestão dos recursos financeiros, carece de actualização.

A realidade subjacente à definição dos procedimentos, constantes no referido regulamento, não é actualmente existente.

2. A actividade de auditoria

“Teoricamente poder-se-ia dizer que bastaria ao auditor tomar conhecimento verbal das informações a que vai tendo acesso, reter tais informações na sua memória, efectuar as suas congeminações sobre as mesmas e, finalmente, emitir o seu parecer, esse sim de forma escrita” (Costa, 2000:173).

Contudo, na prática, verifica-se que o trabalho do auditor é bem mais complexo, e que existem normas, procedimentos e fases que este tem que considerar.

Das entidades internacionais com responsabilidade na emissão de normas e directivas destinadas a auxiliar e normalizar a actividade de auditoria, destacam-se de entre outras a IFAC (*International Federation of Accountants Committee*) e a INTOSAI¹¹ (*International Organization of Supreme Audit Institutions*).

A nível nacional, referem-se as normas e orientações emitidas pela CNCAP¹² (*Comissão de Normalização Contabilística da Administração Publica*) e pelo TC.

¹¹ Consulte o resumo das principais normas de auditoria preconizadas pela INTOSAI no anexo IV.

¹² A CNCAP, foi criada no âmbito do Ministério das Finanças, (artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro) com a missão de assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP. Do trabalho desta comissão, destacam-se a recomendação da adopção generalizada das normas de inventariação, (Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril), o esclarecimento das dúvidas suscitadas sobre o tratamento contabilístico dos pagamentos efectuados no período complementar e a uniformização dos procedimentos adoptados pelos diversos organismos relativos ao momento da movimentação da conta 25 do POCP.

Na Força Aérea a actividade de auditoria, definida no RFA 25-1 (B), desenvolve-se através de cinco fases de inspecção. São elas: a preparação, a execução, a análise e discussão dos elementos recolhidos, a elaboração do relatório final, e o controlo das medidas correctivas.

O Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas (MAPTC), por seu lado estabelece que uma auditoria, de uma forma geral, desenvolve por três grandes fases: o planeamento, a execução, a avaliação e elaboração do relatório.

Não se questionando a opção por um ou outro modelo, existem no entanto algumas considerações que devem ser tidas em conta na realização de uma auditoria, nomeadamente:

a. O planeamento em auditoria

O auditor ao planear uma auditoria deve procurar assegurar uma execução de elevada qualidade, de uma forma económica, eficiente e eficaz e num período de tempo adequado, tendo sempre presente os objectivos do planeamento:

“- Determinar a forma como as obrigações de carácter jurídico e outras prioridades da auditoria serão cumpridas;

- Identificar o âmbito, os objectivos e os resultados previstos das auditorias;

- Definir a forma como as informações probatórias da auditoria, necessárias para alcançar os objectivos, serão obtidas e analisadas;

- Identificar os recursos necessários e efectivamente utilizados nas auditorias e elaborar estimativas de custos e prazos;

- Permitir que os órgãos de gestão acompanhem e controlem as auditorias isoladas.” (INTOSAI, 1998:9)

Relativamente ao trabalho do auditor, este define os objectivos gerais e específicos da auditoria, descreve o âmbito, a condução da auditoria, as principais questões que necessitam de resposta, o calendário, os critérios e a metodologia a utilizar.

Para ter um conhecimento profundo da entidade, o auditor deve efectuar ainda um estudo preliminar onde recolhe e analisa os dados, elaborando, se já não existir, um dossier permanente que agregará todas as informações consideradas relevantes.

b. A execução em auditoria

O auditor procede ao exame e avaliação concreta do controlo interno instituído, afere a sua fiabilidade e grau de confiança, bem como o tipo de testes a realizar durante o trabalho de campo identificando as áreas, operações, registos ou documentos a analisar.

Na elaboração e realização do programa de trabalho deve ter em consideração a materialidade de uma informação e a sua relação com o risco, realizando testes de forma a obter provas suficientes, pertinentes e fiáveis.

Esse trabalho implica normalmente testar os sistemas e as operações em todos os níveis administrativos relevantes. Existem essencialmente quatro tipos de testes que podem ser efectuados: procedimento, conformidade, substantivos e analíticos.

➤ Testes de procedimento, consistem em seleccionar uma operação de cada tipo e acompanhar o seu percurso ao longo de todo o sistema de processamento e controlo.

➤ Testes de conformidade, destinados a confirmar se os procedimentos e as medidas de controlo interno são adequados e se funcionam normalmente ao longo do exercício.

Se na sequência do levantamento do sistema de controlo interno se concluir que este é seguro, dever-se-á orientar os trabalhos para a realização de testes de conformidade, reduzindo os testes de substanciação e concentrando-os nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controlo.

No desenvolvimento dos testes de conformidade utilizar-se-ão três modalidades distintas:

- O exame de documentos, previamente seleccionados, (uma rubrica num documento pode constituir a prova necessária para concluir que determinada despesa foi autorizada pela pessoa indicada);
- O reprocessamento de certas transacções com vista a confirmar que têm evidência de terem sido objecto de verificação e controlo, (algumas facturas de

fornecedores para reverificar a sua documentação de suporte, exactidão aritmética e registo);

- A observação directa da técnica de controlo em funcionamento, completada com entrevistas apropriadas aos executantes.

Caso o auditor encontre alguns erros ou anomalias, terá de avaliar a sua importância e justificação (se a houver), no sentido de determinar se representam situações pontuais isoladas e desprezíveis ou se, por outro lado, são indício de que a técnica de controlo em observação não funcionou efectivamente ao longo do exercício ou pelo menos não funcionou com a desejável eficácia.

- Testes substantivos, procuram confirmar o adequado processamento contabilístico, expressão financeira e suporte documental dos saldos e das diversas operações realizadas.

O objectivo essencial destas verificações, numa auditoria financeira, é o de provar a exactidão dos saldos finais do exercício, pelo que envolvem uma grande preocupação quanto aos saldos e transacções de valor mais elevado e às rubricas mais sensíveis à ocorrência de erros e irregularidades.

As verificações de saldos e transacções específicas incluem procedimentos tão diversificados como as contagens físicas de valores e existências, os pedidos de confirmação directa de saldos de contas bancárias, de clientes e fornecedores e o exame de reconciliações e documentos de suporte.

No entanto, não bastará verificar a concordância de valores constantes dos documentos e registos. Haverá também a necessidade de confirmar se os documentos são autênticos, se foram objecto de conferências e aprovações exigidas pelo sistema de controlo existente e se o seu conteúdo reflecte a operação em causa.

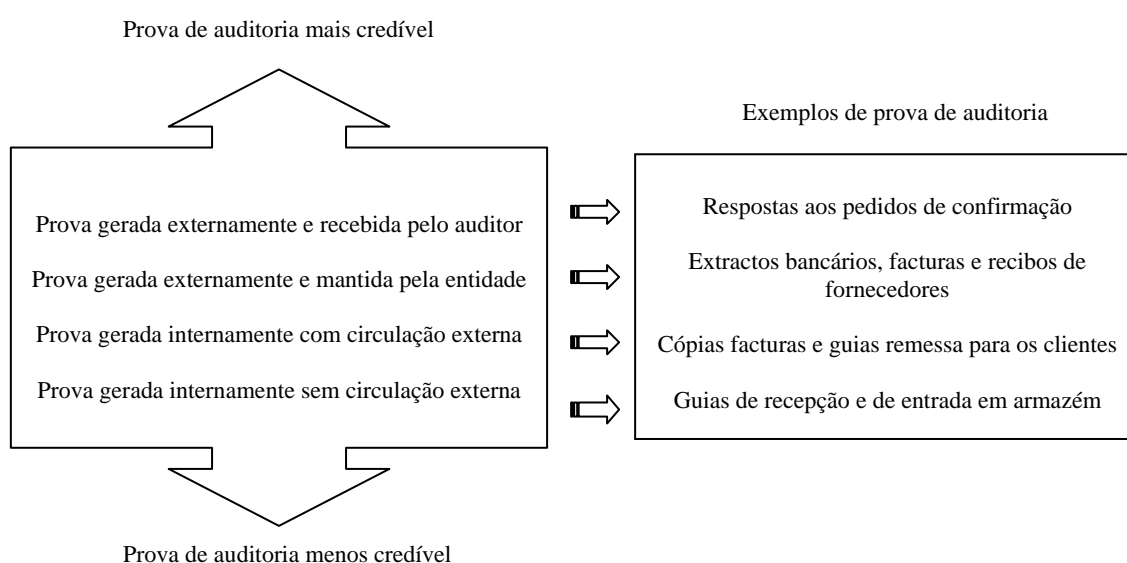
- Testes analíticos, consistem na análise, ponderação de dados e informações variadas, de natureza ou incidência económico-financeira, incluindo rácios, tendências e variações em relação ao(s) ano(s) anterior(es) e ao(s) orçamento(s).

Procura-se identificar assuntos ou saldos anormais que requeiram especial atenção ou investigação, comparativamente com os saldos e variações que se apresentem razoáveis ou justificáveis.

c. A avaliação e elaboração do relatório em auditoria

Na avaliação e elaboração do relatório, o auditor apresenta explicações sobre todas as questões suscitadas pelo trabalho anterior e aprecia os seus eventuais efeitos sobre as conclusões gerais, visando a determinação das matérias que serão objecto de relatório e que, como tal, determinarão, em parte, a respectiva estrutura.

Quando elabora as suas conclusões, o auditor deve ter em consideração as fontes e a natureza das provas de auditoria obtidas, conforme se pode observar na figura seguinte.



Fonte: Adaptado de Baptista da Costa 2000, p.175

Figura I – A credibilidade da prova em auditoria

A credibilidade da prova depende da influência da respectiva fonte (interna ou externa em relação à empresa) e da sua natureza (visual, documental ou oral).

Sempre que possível, o auditor deve preferir provas de auditoria escritas, provas obtidas directamente pelo auditor e provas obtidas de terceiros.

O projecto de relatório deve incluir as observações e resultados da auditoria, as conclusões relativas aos objectivos da auditoria, e as recomendações de melhorias.

Posteriormente, o projecto de relatório, será enviado à entidade auditada, no contexto de um procedimento de contraditório, durante o qual essa entidade verifica os factos referidos e apresenta uma resposta oficial às observações efectuadas.

Consoante a resposta, mantêm-se as observações iniciais ou alteram-se no sentido de corrigir eventuais erros ou mal entendidos. No final do procedimento de contraditório, é formalmente elaborado o relatório de auditoria final.

Os relatórios devem ser objectivos, claros, concisos, construtivos, oportunos e basearem-se em provas de auditoria adequadas.

Pretende-se que ajudem a gestão a resolver os problemas, evitando que seja confrontada com questões que escapem ao seu controlo. São apresentados oportunamente e existe especial cuidado na fundamentação e na comprovação das conclusões expendidas.

d. O acompanhamento e controlo das medidas correctivas

Pretende-se que o órgão de controlo financeiro, *à posteriori*, siga as recomendações que emanam do relatório final de auditoria, garantindo a correcção das irregularidades e a adopção das medidas fixadas pelo serviço auditado.

A implementação das recomendações é essencial e deve ser efectuada rapidamente numa relação custo/benefício, com o envolvimento da entidade auditada, através:

- Do planeamento e execução das acções de acompanhamento de todas as recomendações e sugestões inseridas nos relatórios;
- Da implementação de planos de acção sendo estes da responsabilidade da entidade auditada;
- Da execução das acções de acompanhamento depois do prazo previsto para a implementação da recomendação.

Uma vez adoptada ou imposta uma recomendação, o auditor deve seguir a forma como a gestão está implementando as medidas de correcção julgadas necessárias.

“Embora a responsabilidade pela implementação das recomendações seja da gestão dos serviços, o auditor deve ter um sistema de controlo de molde a poder detectar situações de não implementação” (Silva, 2000:43).

A actividade de acompanhamento termina quando todas as recomendações estão efectivamente implementadas, daí a importância de se manter o contacto com a entidade auditada no sentido de se conseguir através da sua colaboração, a implementação oportuna das recomendações.

Baptista da Costa reforça a importância do trabalho do auditor ao referir que *“Uma das missões mais nobres, e também mais difíceis de uma inspecção, é a sua acção pedagógica junto das entidades inspeccionadas. É que, muitas vezes, não se cumpre, mais por não se saber, do que por se não querer”* (Costa, 1996:71).

Ao desenvolver-se a maneira de actuar do auditor na realização das diversas fases de uma auditoria constata-se que não existe uma relação directa entre o trabalho do auditor e as alterações ocorridas com a implementação do SIG e do POCP na FAP, o que permite validar a hipótese de que a actual conjuntura não implica mudanças na acção do auditor.

3. O controlo interno

Ao abordar a problemática do controlo interno, Pires Caiado menciona que este *“está intimamente relacionado com os procedimentos de auditoria, de modo a minimizar os riscos inerentes à emissão do parecer sobre as contas elaboradas no final de cada exercício económico”*. (Caiado, 2005:31)

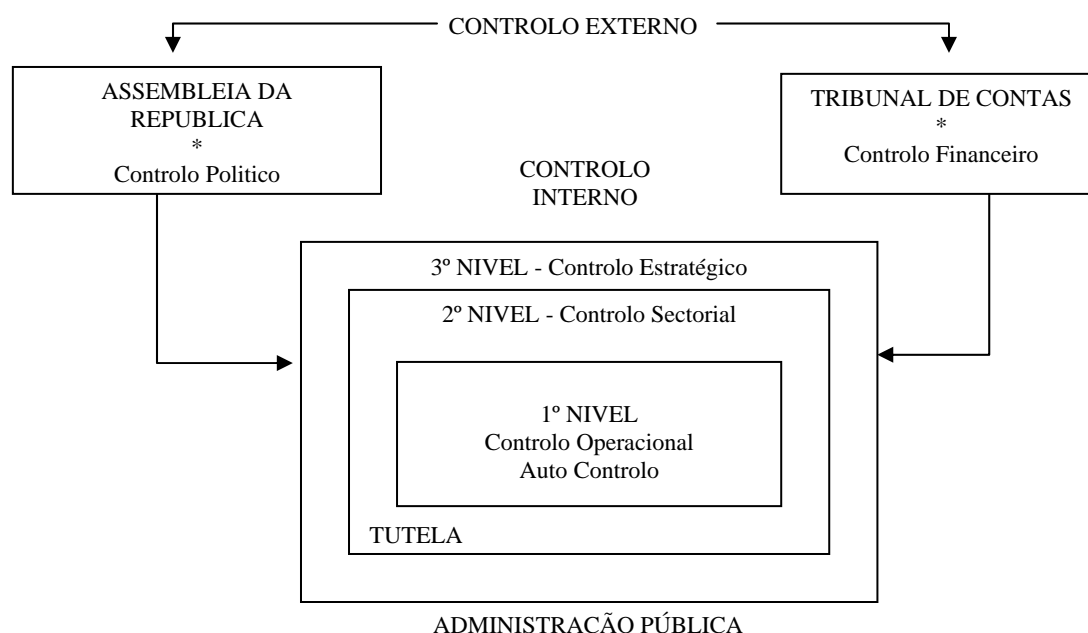
Com a aprovação e publicação de certos planos de contabilidade pública, de cariz sectorial, decalcados do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), acabaram todos eles por contemplar, de modo mais ou menos exaustivo, a obrigatoriedade de elaboração e aprovação pelo órgão competente de normas de controlo interno.

O Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de Junho, refere que o controlo interno instituído, com o POCP, tem que passar a compreender a *“verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, projectos, ou operações de entidades de direito publico ou privado”*.

Nesse âmbito, compete à FAP, em geral, e aos seus órgãos de inspecção em particular, aprovar e manter em funcionamento um sistema de controlo interno adequado à sua actividade, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanente.

“As modalidades desse controlo (fiscalização) previstas na lei são: auto controlo, feito pelos próprios serviços e organismos; controlo interno da gestão, realizado por órgãos administrativos de fiscalização através de auditorias a realizar;

e, controlo externo, jurisdiccional, a levar a cabo pelo Tribunal de Contas” (Pascoal, 2001:51).



Fonte: Adaptado de Pascoal, 2001:51

Figura II- Sistema Nacional de controlo das Finanças Públicas

Na Força Aérea o controlo interno é exercido pela IGFA,¹³ e desenvolve-se através da existência de dois níveis de inspecção.

Ao nível superior temos as acções de inspecção, da IGFA (controlo operacional) com incidência em toda a Força Aérea, e ao nível intermédio, as acções de inspecção da IAF (auto controlo) que incidem sobre os órgãos executivos de administração financeira investidos de capacidade jurídica para praticar actos de gestão financeira.

Actualmente, a função controlo é encarada segundo uma filosofia moderna de confiança, melhoria de performance do desempenho e traduzida na prevenção.

Sousa Franco, a esse propósito, refere que “A *difusão da mentalidade de controlo, que é exigida por qualquer Administração Pública moderna, ocasiona que o controlo seja exercido e acolhido pelas entidades a ele sujeitas como uma actividade concorrente e cooperante, e não como uma actividade de índole policial ou repressiva*” (Franco, 1993:148).

¹³ ODecreto-Lei nº 51/ 93, de 26 de Fevereiro, enquadra a IGFA como uma estrutura de controlo interno.

Esta nova forma de encarar o controlo interno associada aos princípios e procedimentos que seguidamente se descrevem vêm validar a hipótese de que o controlo interno existente na FA necessita de ser ajustado à nova realidade, numa perspectiva de melhoria de desempenho na organização.

a. Princípios básicos do controlo interno

A segregação de funções; o controlo das operações; a definição de autoridade e de responsabilidade; a existência de pessoal qualificado, competente e responsável e a existência de um registo metódico dos factos, são os princípios básicos que dão consistência a um sistema de controlo interno.

A segregação, separação ou divisão de funções, tem como finalidade evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes com o objectivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros ou irregularidades ou a sua dissimulação.

Este controlo baseia-se fundamentalmente na separação de funções entre si. No ciclo de uma operação que abrange o conjunto dos actos compreendidos entre o início e o seu termo, é de toda a conveniência que seja atribuída a uma pessoa uma tarefa específica da qual é a única responsável.

A observância deste princípio justifica que a função contabilística deve estar separada da função operativa tendente a evitar que uma pessoa tenha simultaneamente a responsabilidade pelo controlo físico dos activos e pelo seu registo contabilístico, situação que lhe permitiria facilmente cometer irregularidades.

O controlo das operações, consiste na verificação ou conferência feita por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo.

Podem citar-se, a título exemplificativo, as contagens físicas periódicas de bens do activo e a sua comparação com os registos contabilísticos, a realização periódica de balanços à tesouraria, as reconciliações bancárias e a realização de inventários periódicos das existências.

A definição de autoridade e de responsabilidade assenta num plano organizativo onde se definem com rigor os níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação. Este plano deve conter uma distribuição funcional da autoridade e da responsabilidade que tende a fixar e a delimitar, se possível, as funções de todo o pessoal.

O pessoal qualificado, competente e responsável, traduz-se nas capacidades das pessoas, com as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada para o exercício das funções que lhe são atribuídas.

James Cashin refere que *“um dos factores críticos de sucesso são as pessoas com a sua formação e experiência, as suas características pessoais e profissionais, pelo que é aconselhável que se disponha de profissionais com formação adequada”*. (Cashin, 1982:54)

A existência de um registo metódico dos factos relaciona-se com a forma como as operações são apresentadas na contabilidade, com a observância das regras contabilísticas aplicáveis e os comprovativos ou documentos justificativos. Estes devem ser numerados de forma sequencial, devendo ser possível efectuar um controlo dos documentos inutilizados.

b. Procedimentos de controlo interno

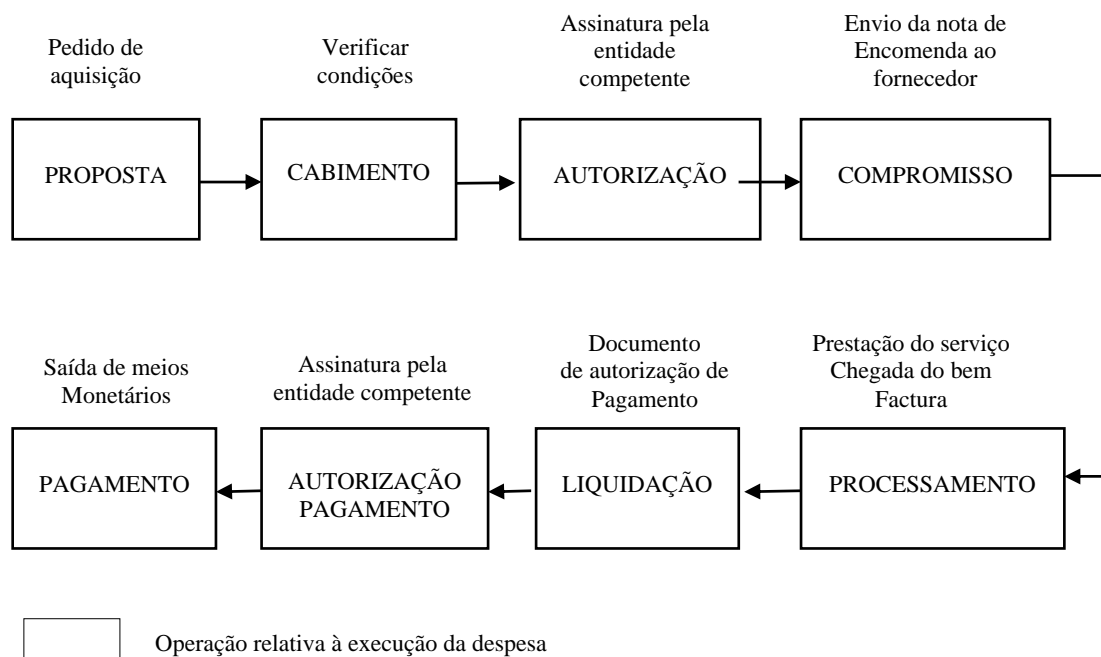
Uma boa gestão implica na maior parte das vezes a existência de um bom controlo. Estamos perante um bom controlo quando em qualquer dos seus níveis for correctamente exercido, segundo métodos e procedimentos técnicos adequados.

Os procedimentos de controlo interno *“não são mais do que as regras que diariamente são implementadas com vista a assegurar que as metas e os objectivos definidos no sistema possam ser conseguidos.”* (Caiado, 2005:32)

O MAPTC, apresenta os procedimentos de controlo interno como a garantia: da salvaguarda dos activos; da legalidade e a regularidade das operações; da exactidão dos registos contabilísticos; da execução dos planos e políticas superiormente definidas; da eficácia da gestão e da qualidade da informação.

Para que isso se verifique, são realizadas auditorias onde são examinados os procedimentos de controlo interno relativos à execução do orçamento de despesa e receita, e às demonstrações financeiras.

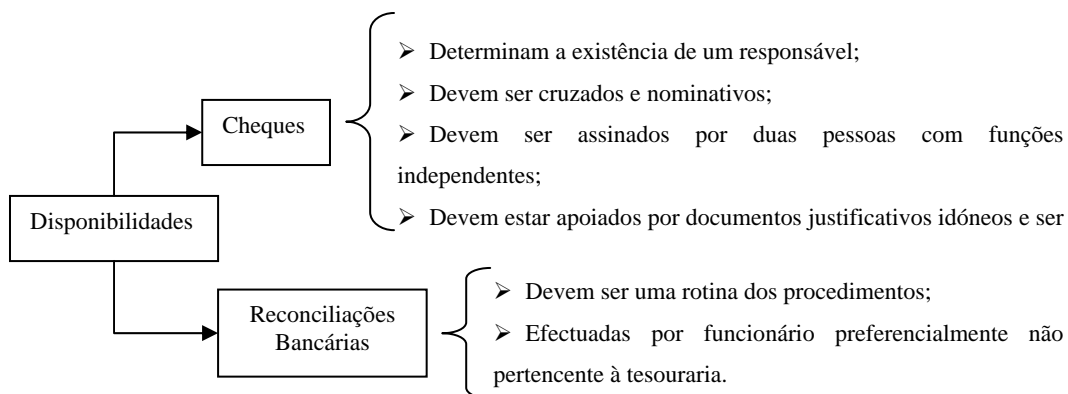
No caso da despesa, o controlo diz respeito às eventuais alterações ao orçamento realizadas durante e no final do exercício, e à verificação do cumprimento de todas as fases na elaboração de uma despesa, conforme o disposto na figura seguinte.



Fonte: Adaptado de Pires Caiado 1997, p.215

Figura III- Fases de realização da despesa

Relativamente às demonstrações financeiras apresenta-se de seguida um resumo do controlo que pode ser efectuado às principais contas do Balanço: Disponibilidades, Terceiros, Existências e Imobilizado.



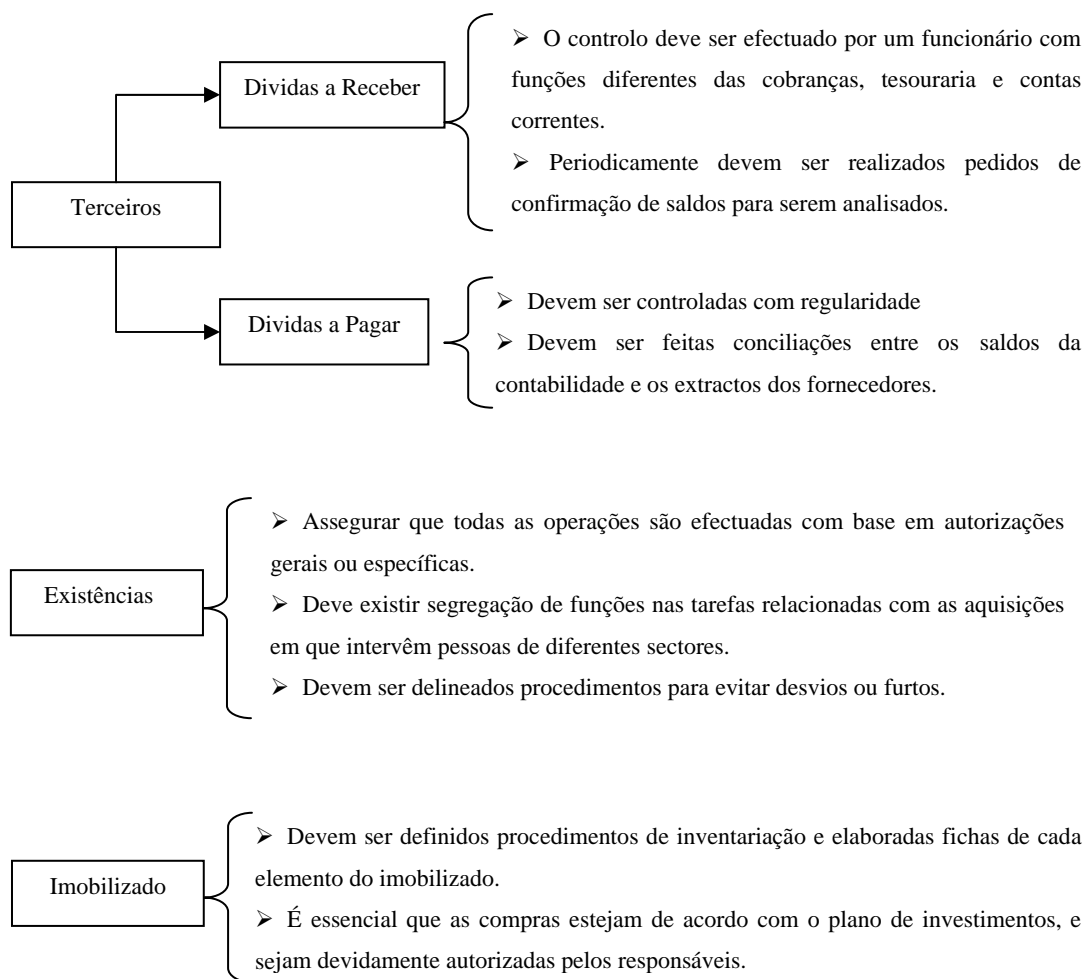


Figura IV – Procedimentos Controlo Interno às principais contas do Balanço

4. A auditoria na gestão pública

Em Portugal, “ao longo de várias décadas, o principal objectivo da contabilidade pública tem estado centrado na preparação da informação, no final de cada período contabilístico, relativa ao resumo inserido na conta de gerência dos recebimentos e pagamentos efectuados.” (Caiado, 2005:31)

Esse facto foi realçado pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), em 1996, onde através de um estudo efectuado aos estados membros, se conclui que Portugal é o País a par com a Dinamarca, onde a avaliação da eficiência, da eficácia dos programas e da capacidade de gestão de desempenho não existia.

A leitura do quadro seguinte, permite comparar os vários tipos de auditorias de gestão adoptadas pelos Estados Membros em 1996.

Países	Auditoria de Eficiência	Auditoria de Eficácia de Programas	Auditoria da Capacidade de Desempenho de Gestão
Alemanha	X	X	X
Austrália	X	X	X
Canadá	X	-	X
Dinamarca	-	-	-
Estados Unidos	X	X	X
Finlândia	X	-	X
França	X	X	-
Holanda	X	X	X
Irlanda	X	-	X
Noruega	X	-	X
Nova Zelândia	X	-	-
Portugal	-	-	-
Reino Unido	X	X	-
Suécia	X	X	X

Fonte: OCDE, 1996: 28

Figura V – Principais tipos de auditoria de desempenho por País

Desde essa data até ao presente momento, tem sido realizado um esforço pelos países membros no sentido de dotar os seus serviços de auditoria com capacidade para realizar as auditorias de gestão (operacionais ou de resultados).

Torres Pradas refere que *“de entre as iniciativas levadas a cabo pelos países, empenhados na melhoria da economia e eficiência da administração pública, se encontra a implementação da auditoria de gestão”*.

Segundo a mesma autora, *“a auditoria operacional surge no contexto da reforma das administrações públicas, nos diversos países, como um instrumento para a melhoria contínua da gestão.”* (Pradas, 2002:24-30)

Tanto a nível nacional como internacional, a auditoria operacional está considerada por todos os organismos institucionais de controlo, como um componente básico na auditoria pública proporcionando esta uma análise independente da actividade e dos objectivos da organização.

Também neste campo é fulcral que a auditoria na Força Aérea, com a implementação do SIG e do POCP, dê um passo em frente e passe a privilegiar, para além da análise das contas e da sua situação financeira, a realização de auditorias de resultados ou operacionais que procedam à avaliação integrada do desempenho da gestão.

Face à diminuição dos recursos financeiros disponíveis, é imprescindível para a organização ter o conhecimento pleno de como estão a ser geridos os seus diversos Órgãos e Unidades, através da análise e avaliação dos princípios definidos no RFA 25-1 (B):

- *“Eficiência, capacidade de executar correctamente as tarefas com maior simplicidade e economia de meios. Avalia-se por comparação dos resultados alcançados com os meios consumidos para os obter;*
- *Eficácia, capacidade de atingir os objectivos fixados, independentemente das metodologias e dos recursos aplicados;*
- *Pertinência, adequação das medidas e dos meios adoptados para satisfazer os objectivos pretendidos”.*

Com a implementação do SIG, através da mudança do sistema contabilístico, a IGFA passa a dispor de indicadores de gestão que lhe permitem cumprir a sua missão relativamente à análise da Economia, Eficiência e Eficácia, o que não sucedia até então com o anterior sistema de contabilidade.

Sendo a auditoria uma ciência que exige, hoje em dia, uma maior especialização, rigor e profissionalismo nos resultados que apresenta é natural que permita a existência de uma grande variedade de tipos de auditorias de acordo com o objecto de cada uma.

Analisando o tipo de auditorias que possam ter aplicabilidade na FA, face à missão de cada um dos órgãos de inspecção – IAF e IGFA - verifica-se que as auditorias que mais se lhes adequam são as auditorias financeiras e as auditorias operacionais ou de resultados, respectivamente.

Face à existência de dois níveis de controlo - IGFA e IAF - e à necessidade de uma maior especialização por parte destes órgãos, valida-se a hipótese de que os actuais órgãos de auditoria continuam a fazer sentido.

Cada órgão de auditoria tem que estar vocacionado para a realização a diferentes níveis de um dos dois tipos de auditoria mencionados, de forma a não existir duplicação de controlo, mas antes complementaridade.

a. Auditoria financeira

“Segundo Manuel Soto Serrano a auditoria financeira é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado em conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, a fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam a informação nelas contida de acordo com certas regras e princípios” (Costa, 2000:35)

(1) A análise às contas e à situação financeira

Pretende-se determinar se as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira dos resultados do exercício e da situação financeira no final deste, ou seja, se todas as operações foram integral e correctamente contabilizadas, e se existem na realidade.

Apresenta-se de seguida, sucintamente, alguns dos procedimentos que devem ser realizados pelos auditores aquando da análise às demonstrações financeiras, nomeadamente:

➤ Disponibilidades (Caixa e Bancos): consiste em verificar se todos os valores que a entidade tem direito a receber são efectivamente recebidos em segurança e se os pagamentos só são efectuados com a aprovação e autorização da entidade competente em presença de documentação preparada pela contabilidade.

Serão realizadas para o efeito:

- Inspeções físicas de caixa na presença dos respectivos responsáveis;
- A confirmação dos saldos das contas de depósitos bancários junto das instituições de crédito comparando-os com os saldos apresentados nas respectivas contas do razão.

Na posse das reconciliações bancárias e dos extractos bancários procede-se:

- À análise dos cheques em trânsito ou pendentes de levantamento;
- À verificação através dos respectivos registos dos cheques que foram emitidos antes da data da auditoria;
- À verificação se esses cheques não foram pagos pelo banco antes daquela data;
- À comparação da transferência entre contas bancárias e caixa com os respectivos registos;
- À revisão dos saldos mensais, investigando as grandes variações;
- À verificação dos juros recebidos.

➤ Compras de Bens e Serviços: analisa-se o respectivo processo de compra, certificando-se que as quantidades encomendadas estão dentro dos limites da autoridade da pessoa que iniciou o processo de aquisição e se são razoáveis atendendo ao nível de consumo estimado e aos stocks existentes.

Certifica-se que:

- As mercadorias recebidas são as que foram efectivamente encomendadas;
- As facturas dos fornecedores estão em conformidade com as notas de encomenda e com os produtos recebidos;
- As compras têm os movimentos contabilísticos correctos, (se utilizam a conta de Compras, aquando da aquisição, ou se são contabilizados directamente como custos escapando ao controlo).

A análise mensal às contas de compras e às diversas contas de custos têm em vista a obtenção de explicações relativamente a transacções menos usuais e flutuações anormais.

As quantidades constantes das facturas devem ser conferidas através dos registos de inventário, fichas de stocks, a conta razão do fornecedor e o registo de pagamentos.

➤ Existências: verifica-se se são efectuadas inventariações periódicas, encontrando-se os bens guardados em espaços fechados e com acesso restrito, se existe controlo da movimentação de existências em armazém, se são

efectuadas requisições de existências, e se são realizadas contagens físicas no final do exercício.

➤ Imobilizações corpóreas: certifica-se se a depreciação total do ano, debitada nas contas, é sujeita a reconciliação com a conta de ganhos e perdas das demonstrações de resultados e se as amortizações efectuadas no exercício são adequadas e foram calculadas em bases aceitáveis e consistentes com as utilizadas em exercícios anteriores.

O auditor deve ainda verificar se a entidade dispõe de fichas individuais dos bens e equipamentos completamente preenchidas (evidência de que a verificação física do imobilizado corpóreo é realizada periodicamente).

Analisa posteriormente se os saldos das contas de amortizações acumuladas reflectem a sua existência e se são razoáveis atendendo á esperança da vida útil e ao valor residual dos bens.

➤ Vendas, Prestação Serviços e Receitas Diversas: certifica-se que os valores resultantes das respectivas transacções estão registados nas respectivas contas, e que os descontos, abatimentos e devoluções estão apresentados nas demonstrações financeiras.

Obedecendo aos princípios da execução orçamental das receitas, verifica-se se a entidade cobrou receitas que se encontravam inscritas nos respectivos orçamentos através dos balancetes da receita, dos mapas de guias de receita e das guias de receitas cobradas e não entregues nos cofres do Estado.

A existência de um sistema de registo da receita é fundamental para que se identifique a data da prestação do serviço, a quem foi debitado, a confirmação da respectiva cobrança ou identificação de quais os saldos vencidos de clientes, bem como os procedimentos internos havidos para recuperação das dívidas.

Deve existir ainda um sistema de registo dos processos de receitas cobradas por uma entidade para entrega a outras entidades quer internas quer externas, verificando-se a existência de divergências entre os valores apurados pela entidade como entregues e os indicados pelas entidades destinatárias.

Ao auditor compete finalmente, determinar se a demonstração de resultados reflecte verdadeiramente os resultados do ano, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

(2) A análise da legalidade e regularidade

O Tribunal de Contas Europeu considera que se verifica a legalidade e regularidade das operações, sempre que as receitas são cobradas e as despesas efectuadas em conformidade com as regras e regulamentação aplicáveis na matéria.

O cumprimento da legalidade está associado ao cumprimento dos prazos estabelecidos para a apresentação das demonstrações financeiras, sendo esquecido muitas vezes, um outro factor que também é estipulado por lei o da boa aplicação do normativo contabilístico em vigor.

O simples cumprimento da lei em termos de documentos e prazos de apresentação das contas, exigência a que a totalidade dos serviços obedece, não é significativo de prestação de informação financeira com as características que esta deve conter. A sua fiabilidade depende, essencialmente, da aplicação das normas contabilísticas geralmente aceites e as específicas, neste caso, para o sector público.

O objectivo é garantir que as operações foram executadas em conformidade com as regras e regulamentação aplicáveis, que existem na realidade e que foram correctamente elaboradas tendo em consideração os princípios da contabilidade pública.

b. A auditoria operacional ou de resultados

A auditoria operacional ou de resultados, ou simplesmente de gestão, segundo o preconizado pelo Tribunal de Contas, é a que tem por objectivo a apreciação da gestão dos recursos públicos.

"Abrange a verificação da economia, da eficiência e da eficácia e compreende:

- *A auditoria da economia das actividades administrativas, de acordo com práticas e princípios administrativos correctos e com as políticas de gestão;*

- *A auditoria da eficiente utilização dos recursos humanos, financeiros e outros, incluindo a análise dos sistemas de informação, dos critérios dos resultados e dos dispositivos de controlo, assim como dos procedimentos implementados pelas entidades controladas a fim de solucionar as deficiências identificadas;*
- *A auditoria da eficácia dos resultados em relação à realização dos objectivos da entidade controlada, bem como auditoria do impacto real das actividades em comparação com o impacto esperado". (INTOSAI, 1998:112)*

Marques de Almeida entende que “os critérios utilizados na gestão pública estão a modificar-se e o simples cumprimento da legalidade deixa de ser a grande preocupação, dando lugar a critérios emergentes de economia, eficácia e eficiência”. (Almeida, 2003:4)

As demonstrações financeiras, não obstante o facto de poderem apresentar-se, de um ponto de vista técnico, correctamente elaboradas podem não evidenciar entre outras, a incorrecta utilização de recursos e/ou perdas resultantes de desperdícios.

“As especificidades do controlo de gestão nas administrações do Estado, desde que se encontrem associados à natureza das actividades ou às características próprias do serviço público, podem ser abordadas do ponto de vista do triângulo do controlo de gestão, a saber: os objectivos, os meios e os resultados.” (Charpentier, 1998:49)



Fonte: Adaptado de M. Charpentier, 1998, 49

Figura VI- Triângulo do controle da gestão

A sua aplicação permite concluir acerca da gestão dos meios utilizados, das decisões tomadas, das acções empreendidas face aos objectivos estabelecidos, verificar se o objectivo fixado foi atingido, se foram escolhidos os meios menos

onerosos para atingir um dado objectivo, e se os meios utilizados foram aplicados da maneira mais apropriada.

É na avaliação da gestão dos recursos financeiros públicos, que a introdução do SIG na FAP, assume especial relevo.

Através do SIG e da contabilidade analítica passa igualmente a ser possível a obtenção de indicadores de gestão que proporcionem, aos dirigentes, uma melhor tomada de decisão.

Solá reforça essa ideia ao referir-se aos indicadores de gestão, como “*um instrumento fundamental para a correcta tomada de decisões.*”

Para o autor, “*parece razoável que a natureza dos indicadores utilizados difira substancialmente em função de quem será o destinatário dos mesmos, e da tipologia das decisões a tomar. Pelo que há que seleccionar os indicadores em função da necessidade da informação.*” (Solá, 2003:11)

Ao proceder à análise dos resultados o auditor deve interessar-se não só pelos factos que caracterizam a gestão mas também, e sobretudo, pela maneira como os responsáveis controlaram essa mesma gestão.

Para este fim podem ser utilizadas duas abordagens:

A primeira consiste em avaliar a gestão das despesas e, em especial, as medidas aplicadas para obter a optimização dos recursos. Procede-se a uma avaliação da abordagem adoptada pelos gestores e dos sistemas utilizados para garantir a optimização dos recursos e testam-se as decisões tomadas.

A auditoria permite concluir se a abordagem adoptada pelos gestores seria susceptível de garantir a optimização dos recursos e, caso a conclusão seja negativa, indica as possíveis melhorias a efectuar.

A segunda abordagem é constituída pela avaliação de um dado programa ou projecto, para determinar se concretizou os seus objectivos e se obteve uma optimização dos recursos.

Procede-se a um exame para determinar se foram concretizados os objectivos avaliando-se igualmente se foram utilizados os meios menos onerosos para os alcançar.

A Lei. N.º 98/97, de 26 de Agosto, no seu artigo 1.º, n.º 1, refere que o Tribunal de Contas “ (...) *aprecia a boa gestão financeira (...)*”. Subjacente a esta “*boa gestão financeira*” interessa saber e informar se os dinheiros foram “*bem*” aplicados: com eficácia e ao mesmo tempo com eficiência.

Conclusão

A integração, na FAP, da vertente orçamental, patrimonial e analítica, num único sistema de informação contabilística, o POCP, vem permitir a obtenção de informação, através do SIG, que se consistente e fiável, pode ser traduzida num maior rigor na gestão dos recursos financeiros e materiais.

Através da questão de partida, “A implementação do SIG e do POCP na FAP implica alterações ao nível da auditoria?” foi possível determinar as alterações significativas que ocorreram na FAP e as suas consequências ao nível da auditoria.

Em cada um dos quatro capítulos foi dada resposta a cada uma das questões derivadas e validadas as seguintes hipóteses:

- ✓ O RCLAF 25-1 (A), que estabelece os procedimentos de auditoria a realizar aos órgãos que praticam a gestão dos recursos financeiros, carece de actualização;
- ✓ A actual conjuntura não implica mudanças na acção do auditor;
- ✓ O controlo interno existente necessita de ser ajustado à nova realidade;
- ✓ Os actuais órgãos de auditoria, IGFA e IAF, continuam a fazer sentido.

Relativamente aos resultados teóricos esperados constatou-se que não diferem dos efectivamente obtidos e que estes confirmam as hipóteses iniciais.

• Síntese dos capítulos

1. Ao elaborar o Despacho nº 18 885 (2ª Série), de 26 de Agosto de 2002, o MEDN tem como intenção dotar todo o Ministério de um sistema de informação com incidência financeira que constitua uma plataforma comum e que imponha procedimentos normalizados.

Pretende ainda, a concretização da adesão plena ao RAFE e a centralização da prestação de contas externa ao nível máximo dos Ramos das Forças Armadas.

É neste contexto que surge, em Janeiro de 2006, na Força Aérea o SIG e o POCP.

O principal objectivo do SIG decorre da procura de redução de custos, normalização dos processos e uma maior integração.

Das alterações ocorridas com a sua implementação destacam-se:

- A existência de um sistema integrado em rede;
- A possibilidade de se estabelecerem um quadro de indicadores para controlo da gestão, e posterior avaliação em termos de economia, eficiência e eficácia;
- O reforço da clareza e transparência da administração dos dinheiros públicos;

Com o POCP procura-se adoptar uma contabilidade pública moderna que integre a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

Das alterações financeiras ocorridas destacam-se:

- A adopção de novos documentos de prestação de contas;
- A obrigatoriedade das operações financeiras serem realizadas segundo princípios contabilísticos e critérios de valorimetria;
- Fases distintas na realização da despesa (cabimento prévio, compromisso; processamento; liquidação e pagamento), todas relevantes contabilisticamente.
- Um plano de contas dividido em dez classes;
- A substituição do registo unigráfico pelo registo digráfico;
- A integração da contabilidade orçamental com a patrimonial e a analítica.

O controlo financeiro que consistia em verificar a documentação que compunha a conta de gerência, procedendo à análise das contas de Receitas Próprias, Fundos de Tesouro e Valores Movimentados, tem que procurar adaptar-se aos novos procedimentos de controlo da gestão financeira na FA.

A preocupação deixa de ser apenas o controlo financeiro (legalidade das despesas e receitas) para passar a ser também o estabelecimento de um quadro de indicadores para controlo da gestão, correspondente a cada um dos níveis de decisão.

Face às alterações supra mencionadas, acaba por se ver validada a hipótese de que o documento de suporte onde se encontra a doutrina e os procedimentos de auditoria a observar na realização das inspecções, controlo, aos órgãos que praticam a gestão dos recursos financeiros, RCLAFA 25-1 (A), está ultrapassado carecendo de actualização.

2. A actividade de auditoria é complexa, exige formação, experiência adequada, e a consciencialização por parte do auditor de que o seu trabalho tem que obedecer a determinadas normas e procedimentos reconhecidos quer nacional quer internacionalmente.

O TC reconhece que uma auditoria, de uma forma geral se desenvolve por três fases: o planeamento, a execução, a avaliação e elaboração do relatório.

A IGFA considera ainda o acompanhamento (controlo das medidas correctivas) como uma das fases de auditoria.

Através do planeamento o auditor desenvolve os objectivos gerais e específicos da auditoria e assegura a posse de um conhecimento profundo da entidade a auditar.

Para esse efeito, identifica o âmbito, os recursos necessários, as prioridades, e as principais questões que necessitam de resposta.

Na execução, procede ao exame e avaliação concreta do controlo interno instituído, auferir a sua fiabilidade e grau de confiança, bem como o tipo de testes (procedimento, conformidade, substanciação substantivos e analíticos), a realizar durante o trabalho de campo identificando as áreas, operações, registos ou documentos a analisar.

Esse trabalho implica normalmente testar os sistemas e as operações em todos os níveis administrativos relevantes. Existem essencialmente quatro tipos de testes que podem ser efectuados: procedimento, conformidade, substantivos e analíticos.

Aquando da avaliação e elaboração do relatório, o auditor deve apresentar explicações sobre todas as questões suscitadas pelo trabalho anterior e apreciar os seus eventuais efeitos sobre as conclusões gerais, com vista à determinação das matérias que serão objecto de relatório e que, como tal, determinarão em parte, a respectiva estrutura.

O acompanhamento e controlo das medidas correctivas garantem a correcção das irregularidades e a adopção das medidas fixadas.

Ao desenvolver-se a maneira de actuar do auditor na realização das diversas fases de uma auditoria constata-se que não existe uma relação directa entre o trabalho do auditor e as alterações ocorridas com a implementação do SIG e do POCP na FAP, o que permite validar a hipótese de que a actual conjuntura não implica mudanças na acção do auditor.

3. Na Força Aérea, o controlo interno é exercido pela IGFA e desenvolve-se através da existência de dois níveis de inspecção, RFA 25 -1 (B).

Ao nível superior as acções de inspecção, da IGFA, com incidência em toda a Força Aérea. Ao nível intermédio, na área de administração financeira, as acções de Inspeção da IAF, que incidem sobre os órgãos executivos de administração financeira investidos de capacidade jurídica para praticar actos de gestão financeira.

O controlo interno, na contabilidade tradicional, estava intimamente relacionado com os procedimentos de auditoria de modo a minimizar os riscos inerentes à emissão do parecer sobre as contas elaboradas no final do exercício.

Com o POCP, o controlo interno instituído passa a compreender a verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas e projectos.

Esta alteração permite validar a hipótese de que o controlo interno existente necessita de ser ajustado à nova realidade, traduzindo-se na necessidade da FAP adequar os

seus procedimentos, numa perspectiva de melhoria de performance de desempenho na organização.

A segregação de funções, o controlo das operações, a definição de autoridade e de responsabilidade, a existência de pessoal qualificado, competente e responsável, e a existência de um registo metódico dos factos, são os princípios básicos que dão consistência a um sistema de controlo interno.

Para além destes princípios básicos, são examinados numa auditoria os procedimentos de controlo interno relativos à execução do orçamento de despesa e receita e os relativos às demonstrações financeiras, mais precisamente às contas de Balanço (Disponibilidades, Terceiros, Existências e Imobilizado).

Estes procedimentos visam assegurar a garantia da salvaguarda dos activos, da legalidade e a regularidade das operações, da integralidade e exactidão dos registos contabilísticos.

4. Entende-se que com a informação disponibilizada pelo SIG, proveniente da adopção de uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, a auditoria na FAP tem que procurar novos campos de actuação.

Tem que ser pensada como um instrumento de gestão privilegiando a realização de auditorias que procedam à avaliação integrada do desempenho da gestão, aferindo em que medida os resultados atingem os objectivos, e se esses objectivos foram correctamente fixados.

Analisando o tipo de auditorias que possam ter aplicabilidade na FAP, face à missão de cada um dos órgãos de inspecção - IAF e IGFA - verifica-se que as que mais se lhes adequam são as auditorias financeiras e as auditorias operacionais ou de resultados, respectivamente.

Tal facto permite concluir que continuam a fazer sentido a existência de dois órgãos de auditoria na medida em que ambos têm especificidades próprias.

As auditorias financeiras realizadas pela IAF destinam-se:

- A verificar a conformidade legal e regularidade financeira que devem reger a realização das despesas públicas;
- A verificar se todas as operações foram integral e devidamente contabilizados, se existem na realidade, e se são correctamente apresentados nas demonstrações financeiras;

- A analisar o funcionamento do sistema de controlo interno para salvaguarda e controlo dos bens.

Os princípios subjacentes às inspecções da IGFA são a eficiência, a eficácia, e a pertinência, pelo que o seu campo de actuação é a realização de auditorias operacionais ou de resultados.

A sua aplicação permite concluir acerca da gestão dos meios utilizados, das decisões tomadas e das acções empreendidas face aos objectivos estabelecidos, verificando: se o objectivo fixado foi atingido; se foram escolhidos os meios menos onerosos para atingir um dado objectivo; e se os meios utilizados foram aplicados da maneira mais apropriada.

Face à existência de dois níveis de controlo - IGFA e IAF - e à necessidade de uma maior especialização por parte destes órgãos, valida-se a hipótese de que os actuais órgãos de auditoria continuam a fazer sentido.

- **Contributos para o conhecimento**

O estudo permite aumentar o conhecimento existente, já que avança com uma perspectiva de análise ao controlo interno e à actividade de auditoria na FA, fruto das alterações que decorreram em 2006.

O grande contributo desta abordagem prende-se com a reflexão sobre o papel que a auditoria financeira e a auditoria operacional ou de resultados pode desempenhar na melhoria da gestão, face ao actual contexto de mudança nos sistemas de contabilidade de toda a Administração Pública, e das Forças Armadas em particular.

- **Proposta/Recomendações**

Finalmente, do trabalho desenvolvido e das conclusões finais, sugerem-se algumas aplicações práticas:

- A distinção clara entre as auditorias realizadas pela IAF e pela IGFA, propondo-se que a IAF passe a realizar auditorias financeiras e a IGFA centre a sua atenção na realização de auditorias operacionais ou de resultados.
- Ajustar o sistema de controlo interno da FA em conformidade com os princípios e procedimentos enunciados no estudo.
- A elaboração de um manual de auditoria adequado à nova realidade.

BIBLIOGRAFIA

Referências Bibliográficas

Livros

CAIADO, António C. Pires, PINTO, Ana Calado (1997), Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública, Vislis Editores, Lisboa.

CASHIN, James A. (1982), Handbook for Auditors, McGraw-Hill, 2ª ed.

CHARPENTIER, M., JEAN, P. Grand (1998), Secteur Public et controle de gestion, Editions d'organization.

COSTA, Carlos Baptista (2000), Auditoria Financeira: Teoria e Prática, Rei dos Livros, Lisboa

COSTA, Maria do Rosário Torres, CARVALHAL, A. (1996), Controlo e Avaliação da Gestão Pública. Rei dos Livros, Lisboa.

CRAVO, Domingos, CARVALHO, João Baptista da Costa, et al (2002), POCE-Explicado: Plano Oficial para o Sector da Educação, Rei dos Livros, Lisboa.

FRANCO, António Sousa (1993), O Controlo da Administração Pública em Portugal, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa.

MOREIRA, António Antunes (2007), 50 Anos de Administração Aeronáutica, Força Aérea Portuguesa, Lisboa, pp. 220-245.

PRADAS, Lourdes Torres (2002), La Auditoría Operativa: un instrumento para la mejora de la gestión pública, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.

SILVA, António M. Barbosa (1995), Management Público: Reforma da Administração Financeira do Estado, Rei dos Livros, Lisboa.

SILVA, António M. Barbosa (2000), Auditoria do Management Público, Universidade Autónoma Lisboa, Lisboa.

Revistas

CAIADO, António C. Pires (2005), A Contabilidade Pública e o Sistema de Controlo Interno, Revista nº 61 da Câmara dos Técnicos Oficiais Contas, Abril, pp. 31-34.

PASCOAL, Telmo Rebola; RIBEIRO, Jorge H. V. (2001), Relatório de Gestão das Entidades Públicas e Privadas Portuguesas: Instrumento de informação e de controlo da actividade, Boletim da OROC, Out./Dez, pp.46-58.

SEQUEIRA, Luís (2003), Questões de Defesa Nacional: Decisões Necessárias, Revista Militar nº 4, Abril, pp. 301-310.

Conferências

Tópicos de Conferência: Os Sistema Financeiro no âmbito da Defesa Nacional. Pelo Secretário Geral do MDN, MGEN Luis Sequeira, EMFA, Alfragide, em 15 de Janeiro de 2007.

Tópicos de Conferência: O SIG na Força Aérea. Pelo chefe do projecto SIG para a Força Aérea, MGEN Alves de Melo, IESM, Pedroços, em 15 de Fevereiro de 2007.

Tópicos de Conferência: Novo Sistema Contabilístico – Adesão à RAFE. Pelo Director da DFFA, MGEN António Moreira, IESM, Pedroços, 28 de Fevereiro de 2007.

Internet

ALMEIDA, J.J. Marques, MARQUES, M. da Conceição da Costa, A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia, Education Policy Analysis Archives, [em linha], 2003, [referência de 30 de Outubro de 2006]. pp.1-18. Disponível na Internet em: <<http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42/>>

INTOSAI, Linhas directrizes europeias relativas à aplicação das normas de auditoria, TC Europeu, [em linha], 1998, [referência de 27 de Dezembro de 2006], pp.1-172. Disponível na Internet em:

<http://eca.europa.eu/audit_approach/guidelines/docs/intosai_pt.pdf>

Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, Resolução n.º 2/99-2.ª S. [em linha], Janeiro 1999, [referência de 28 de Novembro de 2006], pp. 1-144. Disponível na Internet em: <<https://www.tcontas.pt/pt/actos/manual.shtm>>

OECD, Performance Auditing and the Modernisation of Government, Public Management Service, [em linha], 1996, [referência de 19 de Fevereiro 2007], pp. 1-288. Disponível na Internet em:<<http://www.oecd.org/dataoecd/17/55/36144824.pdf>>

Políticas e Normas de Auditoria do Tribunal de Contas Europeu, 2ª Ed., [em linha], 2 de Maio de 2000, [referência de 20 de Novembro de 2006], pp. 1-21. Disponível na Internet em: < http://eca.europa.eu/audit_approach/policies/docs/caps_pt.pdf >

SOLÁ, Josep Maria Guinart i, Indicadores de gestión para las entidades públicas, [em linha], 2003, [referência de 23 de Fevereiro 2007], pp.1-22. Disponível na Internet em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047601.pdf>>

Legislação

Lei n.º 8/90, de 20 Fevereiro, Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, Lei de Enquadramento do Orçamento.

Lei n.º 111/91 de 29 Agosto, Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (LOBOFA)

Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Lei 91/2001, de 20 de Agosto, segunda alteração à Lei de Enquadramento do Orçamento.

Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto, terceira alteração à Lei de Enquadramento do Orçamento.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 Julho, Aprova o Regime de Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei n.º 51/ 93, de 26 de Fevereiro, Define a IGFA como um Órgão de Controlo Interno.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 Setembro, Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, Institui o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei n.º 562/99, de 21 de Dezembro, aprova o classificador económico das receitas e despesas públicas

Despacho n.º 18 885 (2ª Série), de 26 de Agosto de 2002, do MEDN, cria uma estrutura de missão para dotar todo o Ministério de um sistema de informação com incidência financeira.

Decreto Regulamentar n.º 54/94, de 3 de Dezembro, Atribuições, Organização e Competências da IGFA.

Resolução n.º 23/95, D.R. II Série, de 12 Junho, Criação de um grupo de trabalho para a elaboração de um Plano de Contas para toda a Administração Pública

RCLAFA 25-1 (A), Regulamento das Inspeções de Administração Financeira.

RFA 25-1 (B), Sistema de Inspeção da Força Aérea.

Diário da República n.º 261/85 (1ª Série), de 13 de Novembro, Instruções do Tribunal de Contas, Contas de Gerência.

Diário da República, II Série, de n.º 38, de 14 de Fevereiro de 2004, Instrução n.º 1/2004 – II Secção, do Tribunal de Contas

Bibliografia complementar

Livros

MORAIS, Isabel Martins e Georgina (2003), Auditoria Interna: Função e processo. Áreas Editora, Lisboa.

SÁ, Martins de (1999), Seminário: O Controlo Interno na Administração Pública, Ed. Inspecção Geral de Finanças, Lisboa, pp. 149-157

Revistas

CAIADO, António C. Pires, (2001), “O significado da conta 25 do POCP”, TOC – Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, ano II, n.º 10, Janeiro, pp. 22

CAIADO, António C. Pires, (2004), “A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas da IFAC”, Revisores & Empresas, n.º 24, Janeiro/Março, pp. 9-11.

CARVALHO, João, (2002), “Transparência das contas públicas depende da objectividade e da ética”, TOC – Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, ano III, n.º 31, Outubro, pp. 6-11.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa, (2000), “O Plano Oficial de Contabilidade Pública e a sua aplicabilidade às Instituições de Ensino Superior”, TOC – Revista dos Técnicos Oficiais de Contas, ano I n.º 9, Dezembro, pp. 36-43.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa, (2002), “A responsabilidade pela gestão no contexto do processo de reforma contabilística da Administração Pública”, Boletim da OROC, n.º 18, Jul./Set., pp. 37-43.

PINHEIRO, Joaquim Leite (2006), Auditoria interna – performance e sucesso da função, Revista Auditoria Interna, nº 24, Jul./Set., pp. 3-5.

Internet

OCDE, «La modernisation du secteur public : moderniser la responsabilité et le controle» [em linha], 2005, [referência de 1 de Fevereiro de 2007], pp.1-8. Disponível na Internet em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/63/59/35169602.pdf>>

Relatórios do Tribunal Contas

Relatório n.º 36/2004-FS/SRMTC: Análise do Grau de Implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas.

Relatório n.º 4/2006-FS/SRMTC: Auditoria orientada para o exame da aplicação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais pelos Municípios da RAM

Trabalhos individuais de pesquisa

CHAMBEL, José Joaquim Marques (2005), “A auditoria interna da administração financeira na FAP pós implementação do SIG”. DIAEFA 425-17, IAEFA.

SANTOS, Carlos Augusto T. Ormonde (2002), “O sistema de inspeções de administração financeira na Força Aérea” DIAEFA 25-2, IAEFA.

VIEIRA, José Inocêncio Correia (1998), “A reformulação do sistema de inspeção na FAP”. DIAEFA 425-10, IAEFA

Anexo I

Quadro Teórico de Referência Glossário

QUADRO TEÓRICO DE REFERÊNCIA

Conceitos, definições, conhecimentos e informações que permitem uma melhor compreensão do objecto de estudo.

Para efeitos do presente estudo considerou-se o termo inspecção como equivalente ao de auditoria.

“Auditoria” – Exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.

“Auditoria Financeira” - É o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado de conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, com o fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam a informação nelas contida de acordo com certas regras e princípios.

“Auditoria Operacional ou de Resultados” - É a que tem por objectivo a apreciação da gestão dos recursos públicos segundo critérios de economia, eficiência e eficácia.

“Controlo Interno” – Qualquer acção empreendida pela gestão para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da organização.

“Economia” – Condições em que determinado organismo adquire os recursos financeiros, humanos e materiais. Para determinado resultado pré-estabelecido, haverá economia se o mesmo for atingido com o mínimo de custo.

“Eficácia” – Grau de realização dos objectivos. Apuramento do grau de cumprimento dos objectivos previamente fixados e incluídos na missão.

“Eficiência” – Relação entre os bens ou serviços produzidos e o custo associado à sua aquisição ou prossecução. Relação entre os recursos dispendidos e os resultados alcançados.

“Inspeção” – Acção periódica, de âmbito variável, exercida pelo Comandante, Director ou Chefe, ou em seu nome por entidade para tal nomeada, com o objectivo de tomar conhecimento dos problemas existentes, das suas possíveis causas e consequências, e bem assim encontrar soluções correctivas tendo em vista a resolução dos mesmos.

GLOSSÁRIO

“Balço” – Demonstração de carácter financeiro que agrega de forma comparativa os elementos relativos ao activo, passivo e situação líquida de uma dada entidade num determinado momento. Enquanto o inventário constitui apenas uma listagem dos valores activos e passivos, o balanço, por sua vez leva a cabo a comparação entre aquelas classes de valores.

“Conta” – Conjunto de elementos patrimoniais expresso em unidades de valor.

“Contabilidade analítica” – Trata do registo e controlo do movimento interno e da medida e análise dos custos e proveitos, tendo por objectivo os aspectos económicos da gestão.

“Contabilidade de Caixa” – As transacções apenas são reconhecidas quando há pagamentos ou recebimentos (resultado = recebimentos – pagamentos).

“Contabilidade Orçamental” – Regista todos os movimentos relativos à execução orçamental. Tendo por base uma dotação inicial atribuída, regista os movimentos relativos aos recebimentos e pagamentos efectuados, nas várias fases que os compõem.

“Contabilidade Patrimonial” – Ocupa-se fundamentalmente do registo e controlo dos factos patrimoniais verificados entre a entidade e terceiros, das modificações do património e do apuramento do resultado global.

“Crédito” – Variações diminutivas de uma determinada conta. Creditar uma conta significa efectuar o registo dum valor no lado do crédito.

“Débito” – Variações aumentativas de uma determinada conta. Debitar uma conta significa efectuar o registo dum valor no lado do débito.

“Demonstração de Resultados” – Demonstração de carácter económico que tem por finalidade evidenciar os resultados (lucros ou prejuízos) obtidos na actividade pela entidade. Consistem em quadros demonstrativos evidenciando os custos suportados e os proveitos obtidos, que levaram ao apuramento dos resultados.

“Digrafia ou de partidas dobradas” – Método de registo contabilístico que se caracteriza pelo facto de todo o débito inscrito numa determinada conta originar crédito noutra ou noutras contas e vice-versa, isto é, cada facto patrimonial determina um registo em duas ou mais contas, por forma a que ao valor de cada débito (ou débitos) corresponda sempre um crédito (ou créditos) de igual valor.

“Fluxos de Caixa” – Mapa onde deverão ser evidenciadas as importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no exercício, quer se reportem à execução orçamental, quer a operações de tesouraria. Evidencia ainda os correspondentes saldos (da gerência anterior e para a gerência seguinte) desagregados de acordo com a sua proveniência (execução orçamental e operações de tesouraria).

“Gerência” – Período, normalmente equivalente ao ano económico (ou civil), relativamente ao qual, o titular das funções de chefia de determinado organismo exerce as suas competências de gestão, sendo nesse âmbito responsável pelos actos praticados e, por conseguinte, obrigado à prestação de contas.

“Métodos de Auditoria” – Conjunto de procedimentos e técnicas em que se baseia a auditoria.

“POCP” – O elemento integrador da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade pública moderna que constitui um instrumento de apoio aos órgãos de decisão.

“Prestação de Contas” – Obrigação decorrente de disposições legais que consiste na apresentação, por pessoas responsáveis pela gestão de recursos públicos, de documentos que expressem a situação financeira e o resultado das operações realizadas sob sua responsabilidade.

“Procedimentos de Auditoria” – Conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter e analisar as informações necessárias à formulação da opinião do auditor.

“Reconciliação Bancária” – Documento justificativo das diferenças verificadas entre os valores inscritos na contabilidade e os testemunhados pelas instituições financeiras (bancos), normalmente resultante de movimentos que ocorrem em datas desfasadas (cheques em transito não sacados, depósitos efectuados não movimentados, etc.)

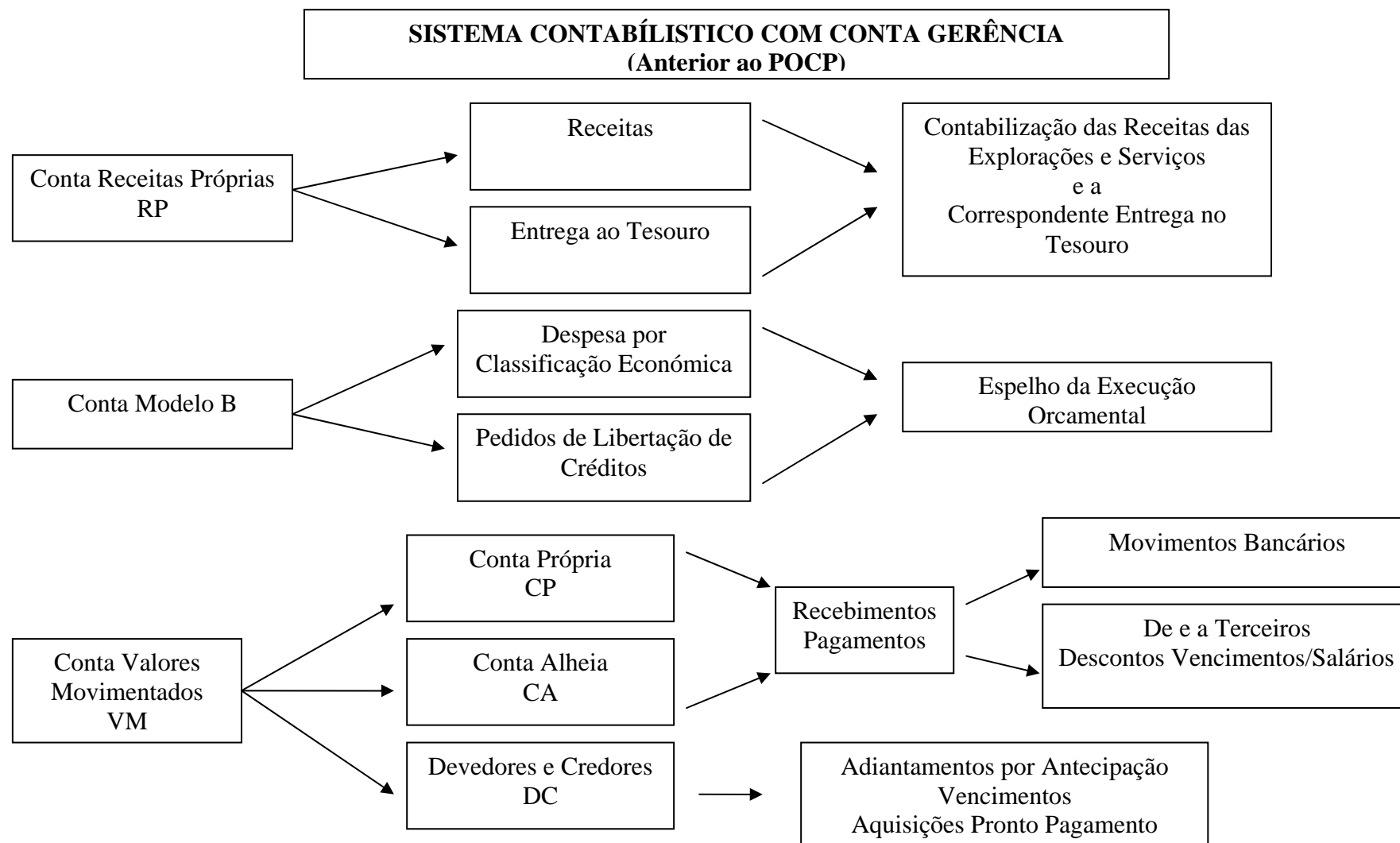
“Risco” – É a probabilidade que um acontecimento ou acção possa adversamente afectar a entidade. Está sujeito a auditoria qualquer activo, assim como qualquer actividade ou processo, sujeitos a risco.

“SIG” - Um sistema informático integrado de gestão que engloba não só módulos da área financeira, mas também outros de âmbitos bem diferentes, como por exemplo o logístico.

“Unigrafia ou de partidas simples” – Método de registo contabilístico que consiste na inscrição em cada conta dos movimentos que lhe respeitam, sem qualquer interligação com inscrições feitas noutras contas.

Anexo II

Sistema Contabilístico e Prestação de Contas Gerência



Fonte: Adaptado da circular n.º 12/DFFA/97, 20 de Fevereiro

DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

CONTAS DE GERÊNCIA

ORGANIZAÇÃO DO PROCESSO

Ordem de Arquivo	Nº Documento	Modelo Do T. Contas	Tipo de Documento	Nº de exemplares no:		
				original	duplicado	triplicado
1	Guia de remessa	Mod.1	M	1	1	1
2	Despacho de aprovação da conta	-	M	1	1	1
3	Mapa da Conta de Gerência – modelo 2 B	mod.2B	I	1	2	1
4	Mapa comparativo entre a despesa orçada e paga em ODCCR	mod.3	M	1	1	1
5	Certidão de importâncias recebidas do OE	mod.4	E	1	1	1
6	Certidão de receitas cobrada directamente	-	M	1	1	1
7	Certidões de depósitos em instituições bancárias	mod.6	E	1	1	1
8	Documentos de despesa – Pessoal	mod.7	M	1	1	1
9	Documentos de despesa – Outros	mod.8	I	1	1	1
10	Guias de entrega de descontos – Receitas do Estado	mod.9	M	1	1	1
11	Guias de entrega de descontos – Oper. de Tesouraria	mod.10	M	1	1	1
12	Relação dos bens de capital adquiridos na gerência	mod.13	I	1	1	1
13	Relação nominal dos responsáveis	mod.15	M	2	2	1
14	Relação dos funcionários cujos diplomas se iniciaram ...	mod.16	M	1	1	1
15	Fichas individuais do pessoal em regime de acumulação	mod.17	M	1	1	1
16	Reconciliações bancárias	-	M	1	1	1
17	Extractos bancários	-	E	1	1	1
18	Relação dos contratos realizados	-	M	1	1	1
19	Resumo Geral de Fundos	-	I	1	1	1
20	Mapa de Conta Alheia	-	I	1	1	1
21	Mapa de Liquidação de Anos Económicos	-	M	1	1	1
22	Guias de Reposição de saldo contra	-	E	1	1	1
23	Certidão de saldos na posse do Tesouro	-	E	1	1	1
24	Mapa justificativo dos saldos na posse do Tesouro	-	M	1	1	1
25	Guias de entrega de receitas próprias	-	M	1	1	1

OBS:

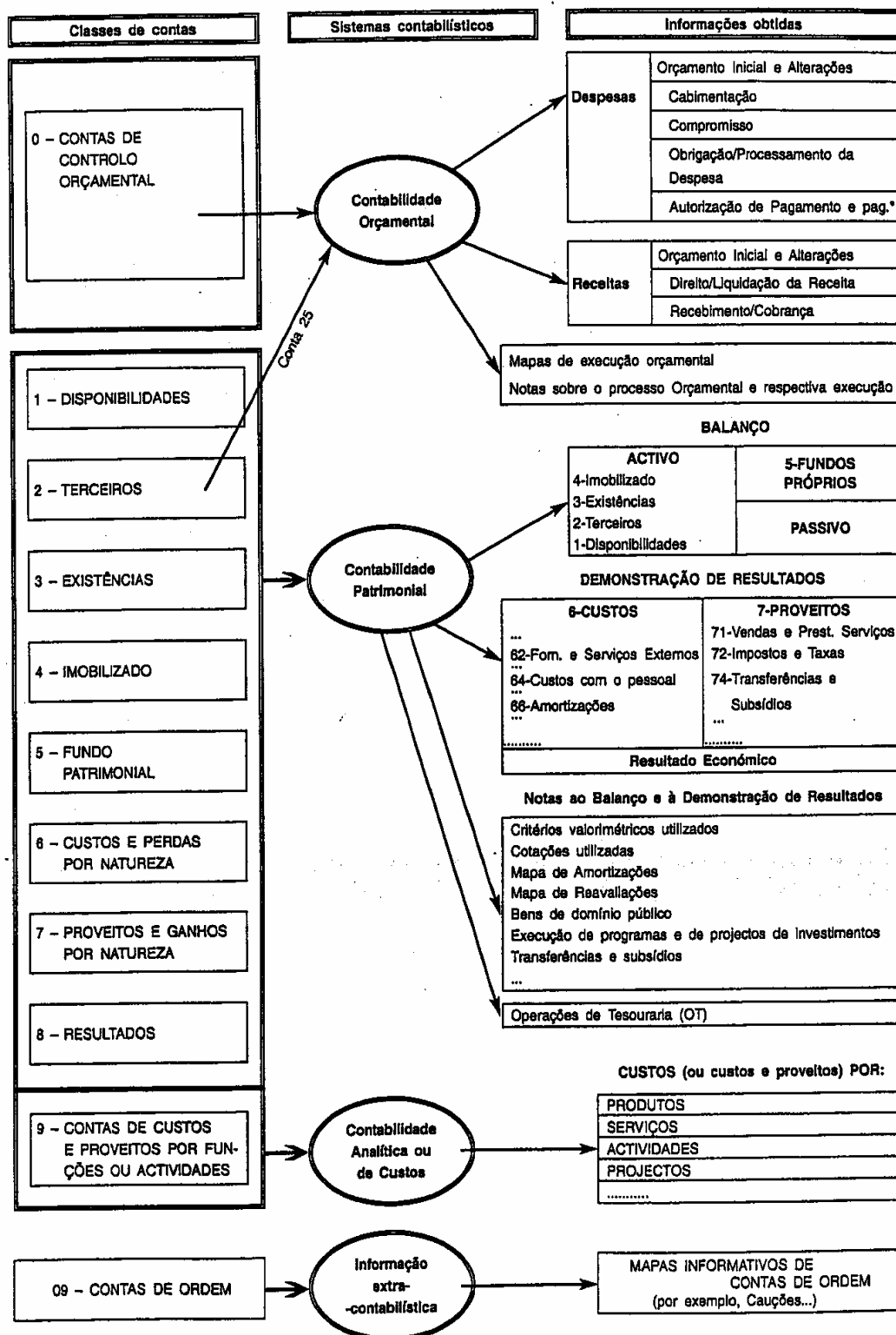
- Ordem de arquivo – sequência pela qual os documentos devem ser arquivados nas caixas de arquivo.
- Nos casos em que não seja aplicável a inclusão na conta de gerência de algum dos documentos acima mencionados, deverá incluir-se em sua substituição, uma declaração negativa, especificando as razões da não inclusão.
- Tipos de documentos:
 - I – Informatizado (documento produzido pela aplicação informática da Contabilidade)
 - M- Manual (documento produzido manualmente pela subunidade de administração com recurso eventual a meios micro informáticos)
 - E – Exterior (documento fornecido por entidades externas)

Fonte: Adaptado da circular n.º 12/DFFA/97, 20 de Fevereiro

Anexo III

Sistema Contabilístico e Prestação de Contas POCP

**POCP – CLASSES DE CONTAS; SISTEMAS CONTABILÍSTICOS
E INFORMAÇÃO OBTIDA**



Fonte: Domingos Cravo et al 2002, POCE – Explicado p. 26

	DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS	
--	--	--

Designação da entidade	
-------------------------------	--

Período da Gerência	
----------------------------	--

Nº	DESIGNAÇÃO	CÓDIGOS				GRUPO 1	GRUPO 2
		POCP	POC-ED	POCMS	POCISSSS		
1	• Balanço	5	5	5	5	X	-
2	• Demonstração de resultados	6	6	6	6	X	-
3	• Controlo orçamental – Despesa	7.1	7.1	7.1	7.1	X	X
4	• Controlo orçamental – Receita	7.2	7.2	7.2	7.2	X	X
5	• Fluxos de caixa	7.3	7.3	7.3	7.3	X	X
6	• Situação financeira	-	7.4 (a)	7.4 (b)	7.4 (a)	- (a)	- (a)
7	• Descontos e retenções	-	7.5.1	7.5.1	7.5.1	- (a)	- (a)
8	• Entrega de descontos e retenções	-	7.5.2	7.5.2	7.5.2	- (a)	- (a)
9	• Desenvolvimento das despesas com o pessoal	-	7.6	7.6	7.6	- (a)	- (a)
10	• Orçamento - Despesa	-	7.7.1	7.7.1	7.7.1	- (a)	- (a)
11	• Orçamento – Receita	-	7.7.2	7.7.2	7.7.2	- (a)	- (a)
12	• Decomposição das dívidas de terceiros	-	-	7.8 (c)	-	- (a)	-
13	• Orçamento financeiro – Aplicação de fundos próprios	-	-	7.9.1 (c)	-	- (a)	-
14	• Orçamento financeiro – Origem de fundos próprios	-	-	7.9.2 (c)	-	- (a)	-
15	• Orçamento económico – Custos e perdas	-	-	7.10.1 (c)	-	- (a)	-
16	• Orçamento económico – Proveitos e ganhos	-	-	7.10.2 (c)	-	- (a)	-
17	• Caracterização da entidade	8.1	8.1	8.1	8.1	X	X
18	• Notas ao balanço e à demonstração de resultados por natureza	8.2	8.2	8.2	8.2	X	-
19	• Alterações orçamentais - Despesa	8.3.1 – 1	8.3.1 – 1	8.3.1 – 1	8.3.1 – 1	X	X
20	• Alterações orçamentais - Receita	8.3.1 – 2	8.3.1 – 2	8.3.1 – 2	8.3.1 – 2	X	X
21	• Contratação administrativa - Situação dos contratos	8.3.2 – 1	8.3.2 – 1	8.3.2 – 1	8.3.2 – 1	X	X
22	• Contratação administrativa - Formas de adjudicação	8.3.2 – 2	8.3.2 – 2	8.3.2 – 2	8.3.2 – 2	X	X
23	• Execução de programas e projectos de investimento	8.3.3	8.3.3	8.3.3	8.3.3	X	X
24	• Transferências correntes - Despesa	8.3.4 – 1	8.3.4 – 1	8.3.4 – 1	8.3.4 – 1	X	X
25	• Transferências de capital - Despesa	8.3.4 – 2	8.3.4 – 2	8.3.4 – 2	8.3.4 – 2	X	X
26	• Subsídios concedidos	8.3.4 – 3	8.3.4 – 3	8.3.4 – 3	8.3.4 – 3	X	X
27	• Transferências correntes - Receita	8.3.4 – 4	8.3.4 – 4	8.3.4 – 4	8.3.4 – 4	X	X

Fonte: Mod. TC 1999.001

Nº	DESIGNAÇÃO	CÓDIGOS				GRUPO 1	GRUPO 2
		POCP	POC-ED	POCMS	POCISSSS		
28	• Transferências de capital - Receita	8.3.4 – 5	8.3.4 – 5	8.3.4 – 5	8.3.4 – 5	X	X
29	• Subsídios obtidos	8.3.4 – 6	8.3.4 – 6	8.3.4 – 6	8.3.4 – 6	X	X
30	• Activos de rendimento fixo	8.3.5 – 1	8.3.5 – 1	8.3.5 – 1	8.3.5 – 1	X	X
31	• Activos de rendimento variável	8.3.5 – 2	8.3.5 – 2	8.3.5 – 2	8.3.5 – 2	X	X
32	• Situação e evolução da dívida e juros	8.3.6	8.3.6	8.3.6	8.3.6	X	-
33	• Relatório de gestão	-	13	13	13	X	X
OUTROS DOCUMENTOS							
34	• Guia de remessa	-	-	-	-	X	X
35	• Relação nominal de responsáveis	-	-	-	-	X	X
36	• Acta da reunião de apreciação das contas pelo órgão competente	-	-	-	-	X	X
37	• Norma de controlo interno (d)	-	2.9	2.9	2.9	X	X
38	• Relação dos documentos de receita e de despesa	-	-	-	-	X	X
39	• Certidões ou extractos dos saldos bancários reportados ao fim do exercício	-	-	-	-	X	X
40	• Certidões dos juros obtidos no exercício	-	-	-	-	X	X
41	• Certidões das verbas recebidas de outras entidades	-	-	-	-	X	X
42	• Reconciliações bancárias	-	-	-	-	X	X
43	• Síntese das reconciliações bancárias	-	-	-	-	X	X
44	• Relação de acumulação de funções	-	-	-	-	X	X
45	• Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados, devidamente identificados.	-	-	-	-	X	-
46	• Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas, quando emitidos	-	-	-	-	X	-

(a) – Quando aplicável à luz do plano em vigor

(b) - Incluindo a decomposição das contas 7.9.7 e 6.9.7

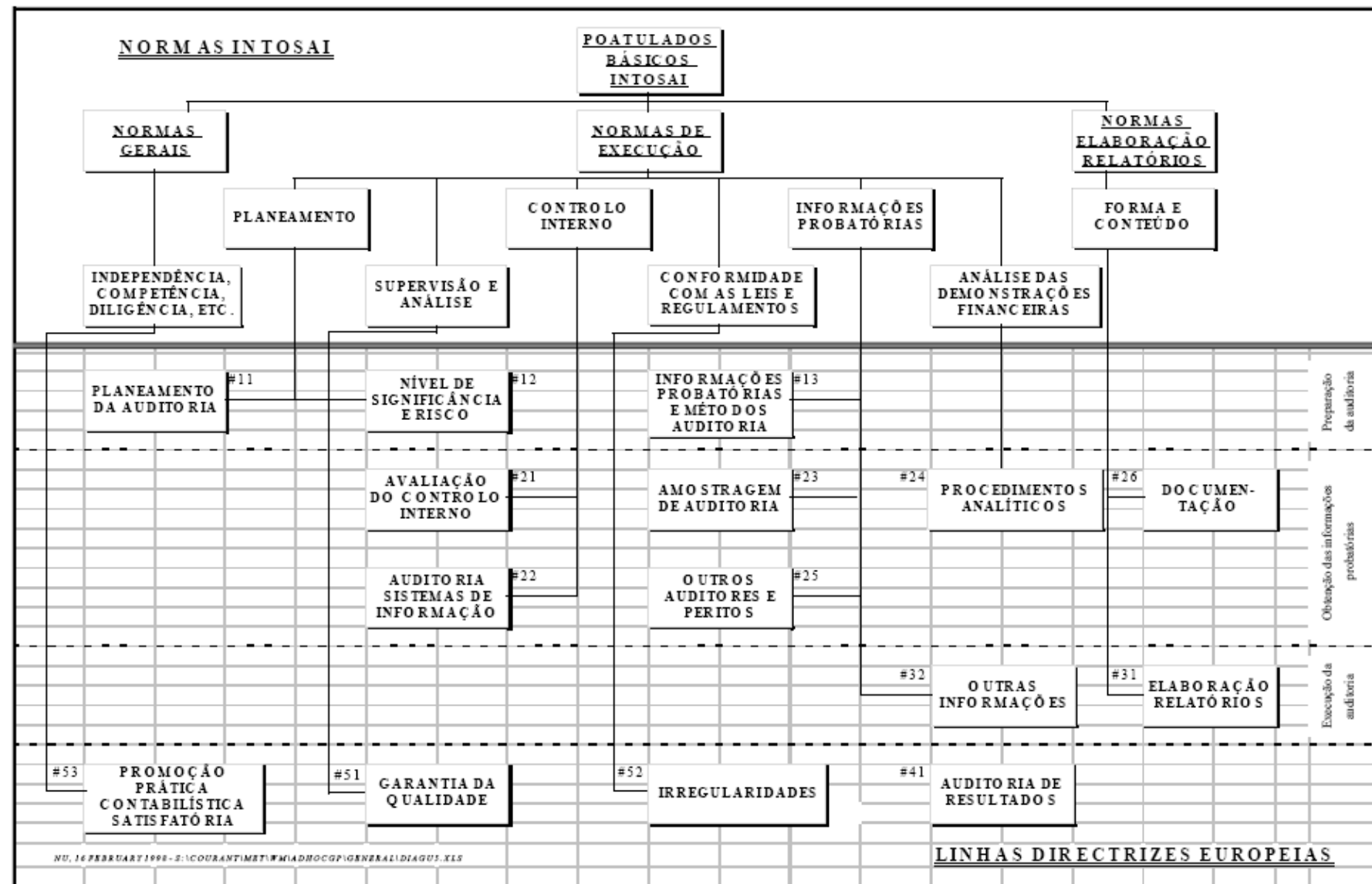
(c) – Obrigatório apenas para entidades que utilizam o POCMS.

(d) – Deve incluir as normas relativas ao Fundo Maneio e fazer-se acompanhar de indicação, das acções inspectivas levadas a efeito, nos últimos 3 anos, por órgão de controlo interno.

Fonte: Mod. TC 1999.001

Anexo IV

Normas INTOSAI



Fonte: INTOSAI 1998, p.7